

Technická univerzita v Liberci
Ekonomická fakulta



DIPLOMOVÁ PRÁCE

2010

Dalibor Jurkovič

Technická univerzita v Liberci
Ekonomická fakulta

Studijní program: **N 6208 – Ekonomika a management**
Studijní obor: Podniková ekonomika

Spotřební daně a ekonomická rizika jejich zvýšení

The excise taxes and the economic risks of their increase

DP – EF – KFÚ 2010 29

DALIBOR JURKOVIČ

Vedoucí práce: Ing. Šárka Hyblerová, Ph.D. (Katedra financí a účetnictví)
Konzultant: Ing. Martin Kalmár (Generální ředitelství cel Praha)

Počet stran: 73 Počet příloh: 14

Datum odevzdání: 7. května 2010

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Dalibor JURKOVIČ**
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Podniková ekonomika**
Název tématu: **Spotřební daně a ekonomická rizika jejich zvýšení**
Zadávací katedra: **Katedra financí a účetnictví**

Z á s a d y p r o v y p r a c o v á n í :

1. Charakterizujte spotřební daně v České republice; zaměřte se na jejich vývoj po roce 2004.
2. Zhodnoťte legislativu v oblasti spotřebních daní v České republice a Evropské unii.
3. Analyzujte ekonomická rizika související se zvýšením spotřebních daní.

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy: 60 - 70

Forma zpracování diplomové práce: tištěná

Seznam odborné literatury:

ŠIROKÝ, J. Daňové teorie s praktickou aplikací. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2003. 249 s. ISBN 80-7179-413-9.

ŠIROKÝ, J. Daně v Evropské unii: daňové systémy členských států EU včetně Bulharska a Rumunska: legislativní základy daňové harmonizace v EU včetně Směrnice Rady 2006/112/EC. 2. aktualiz. vyd. Praha: Linde, 2007. 255 s. ISBN 978-80-7201-649-5.

NERUDOVÁ, D. Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. 2. aktualiz. vyd. Praha: ASPI, 2008. 257 s. ISBN 978-80-7357-386-7.

VANČUROVÁ, A. a kol. Daňový systém ČR 2009. 6. vyd. Praha: VOX, 2009. 3 s. ISBN 978-80-86324-80-7.

KESTI, J. European Tax Handbook 2009. Amsterdam: IBDF, 2009. 862 pgs. ISBN 978-90-8722-052-5.

EURO-

PEAN COMMISSION, EUROSTAT, DIRECTORATE-GENERAL FOR TAXATION AND CUSTOMS UNION Taxation trends in the European Union: Data for the EU Member States and Norway. Luxembourg: Office for Official Publications of the European Communities, 2009. 384 pgs. ISBN 978-92-79-11171-6.

Vedoucí diplomové práce:

Ing. Šárka Hyblerová, Ph.D.

Katedra financí a účetnictví

Konzultant diplomové práce:

Ing. Martin Kalmár

Datum zadání diplomové práce: 31. října 2009

Termín odevzdání diplomové práce: 7. května 2010

doc. Dr. Ing. Olga Hasprová

děkanka



doc. Dr. Ing. Olga Hasprová

vedoucí katedry

V Liberci dne 31. října 2009

Prohlášení

Byl jsem seznámen s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, zejména § 60 – školní dílo.

Beru na vědomí, že Technická univerzita v Liberci (TUL) nezasahuje do mých autorských práv užitím mé diplomové práce pro vnitřní potřebu TUL.

Užiji-li diplomovou práci nebo poskytnu-li licenci k jejímu využití, jsem si vědom povinnosti informovat o této skutečnosti TUL; v tomto případě má TUL právo ode mne požadovat úhradu nákladů, které vynaložila na vytvoření díla, až do jejich skutečné výše.

Diplomovou práci jsem vypracoval samostatně s použitím uvedené literatury a na základě konzultací s vedoucím diplomové práce a konzultantem.

V Liberci dne 7. května 2010

Dalibor Jurkovič

Anotace

Diplomová práce mapuje a analyzuje ekonomická rizika u spotřebních daní, související se zvýšením sazeb.

Práce je rozdělena do několika částí. Úvodní kapitoly charakterizují spotřební daně v daňové soustavě České republiky včetně stručného historického vývoje. Druhá část diplomové práce je věnována charakteristice vývoje právní úpravy oblasti spotřebních daní na úrovni Evropských společenství a České republiky včetně stručné charakteristiky legislativy související se správou spotřebních daní. V třetí části jsou analyzovány faktory ovlivňující míru rizik a zmapovány indikátory rizik. Zároveň jsou rizika identifikována ve vztahu k jednotlivým druhům vybraných výrobků. Závěr obsahuje zhodnocení současného stavu a odhad budoucího vývoje.

Klíčová slova

akcíz, daň, daň z lihu a lihovin, daň z minerálních olejů, daň z vína a meziproduktů, daň z piva, daň z tabákových výrobků, daňový systém, daňový únik, riziko, spotřební daň, správa daně

Annotation

The thesis charts and analyses economic risks of the excise taxes related to the rates increase.

The thesis is divided into several parts. The introductory chapters describe the excise taxes in the tax system of Czech Republic including the historic development. The second part of the thesis is devoted to the characteristic of the legal form development in the excise taxes field at the level of the European Community and Czech Republic. This part also includes the brief characteristic of the legislation related to the excise tax administration. There are analysed the factors influencing the exposures and charted the risk indicators in the third part. At the same time the risks are identified in relation to the single lines of selected goods. The thesis conclusion includes the present state evaluation and the estimation of future development.

Key Words

consumption tax, excise duty, risk, tax, tax administration, tax avoidance, tax on alcohol and liquor, tax on beer, tax on mineral oils, tax on tobacco products, tax on wine and intermediate product, tax system

Poděkování

Děkuji tímto Ing. Martinu Kalmárovi za poskytnutí odborných informací a údajů z oblasti správy spotřebních daní. Rovněž děkuji za pomoc a cenné rady při vedení diplomové práce Ing. Šárce Hyblerové, Ph.D.

Veliký dík patří mé rodině za podporu a trpělivost se mnou při zpracovávání diplomové práce i při samotném studiu.

Obsah

Seznam zkratek.....	10
Seznam tabulek.....	12
Seznam obrázků.....	13
1. Úvod.....	15
2. Spotřební daně v daňové soustavě České republiky	17
2.1 Stručně z daňové teorie	17
2.1.1 Daně a jejich funkce.....	17
2.1.2 Třídění daní	18
2.1.3 Daňový systém České republiky.....	19
2.2 Historie spotřebních daní	20
2.2.1 Spotřební daně v Československu do r. 1992	21
2.2.2 Spotřební daně v České republice od r. 1993 do r. 2003	22
2.3 Rozpočtové určení výnosů ze spotřebních daní.....	24
3. Legislativní úprava spotřebních daní Evropských společenství	26
3.1 Základy daňové politiky Evropské unie	26
3.1.1 Principy výběru daní	28
3.2 Předpisy upravující oblast akcízů	28
3.2.1 Obecná úprava spotřebních daní	28
3.2.2 Energetické produkty a elektřina	32
3.2.3 Alkohol a alkoholické nápoje	34
3.2.4 Tabákové výrobky	35
3.2.5 Ostatní legislativa Evropské unie v oblasti spotřebních daní	36
3.3 Nejbližší změny legislativy v oblasti spotřebních daní.....	37
4. Legislativa České republiky související se spotřebními daněmi	42
4.1 Zákon o spotřebních daních	42
4.1.1 Konstrukce zákona.....	43
4.1.2 Předmět daně.....	44
4.1.3 Osvobození od daně	45
4.2 Další legislativa související se spotřebními daněmi	47
4.2.1 Zákon o povinném značení lihu.....	47

4.3	Správa spotřebních daní celními orgány.....	50
5.	Analýza ekonomických rizik související se zvýšením sazeb spotřebních daní.....	52
5.1	Definice rizika.....	52
5.2	Rozdělení rizik.....	53
5.3	Společné faktory rizika	53
5.3.1	Vývoj sazeb spotřebních daní	54
5.3.2	Míra zdanění vybraných výrobků v členských státech Evropské unie	57
5.3.3	Doprava vybraných výrobků.....	64
5.3.4	Osvobození od daně	65
5.4	Minerální oleje	66
5.4.1	Kvalita pohonných hmot v tržní síti.....	66
5.4.2	Porovnání údajů o spotřebě a zdanění	67
5.4.3	Vývoj inkasa a vratek spotřební daně	68
5.4.4	Případy porušení právních předpisů.....	70
5.4.5	Identifikace rizik	71
5.5	Líc a lihoviny	72
5.5.1	Spotřeba lihovin	72
5.5.2	Vývoj inkasa	72
5.5.3	Případy porušení právních předpisů.....	73
5.5.4	Identifikace rizik	74
5.6	Pivo	75
5.6.1	Spotřeba piva	75
5.6.2	Vývoj inkasa	75
5.6.3	Případy porušení právních předpisů.....	76
5.6.4	Identifikace rizik	76
5.7	Víno a meziprodukty	77
5.7.1	Spotřeba vína	77
5.7.2	Vývoj inkasa	77
5.7.3	Případy porušení právních předpisů.....	78
5.7.4	Identifikace rizik	78
5.8	Tabákové výrobky	79
5.8.1	Spotřeba cigaret	79

5.8.2 Vývoj inkasa	79
5.8.3 Případy porušení právních předpisů.....	80
5.8.4 Identifikace rizik	80
5.9 Chování spotřebitelů při zvýšení sazeb daní.....	82
5.10 Zhodnocení rizik a odhad budoucího vývoje.....	83
6. Závěr	85
Seznam použité literatury	88
Citace	89
Legislativa	89
Internetové zdroje	93
Interní zdroje Celní správy ČR.....	94
Seznam příloh	95

Seznam zkratek

%	procento
§	paragraf
°	stupeň
€	EUR (euro)
alk.	alkoholu
apod.	a podobně
CS ČR	Celní správa České republiky
čl.	článek
ČOI	Česká obchodní inspekce
ČR	Česká republika
ČSÚ	Český statistický úřad
DP	diplomová práce
DPH	daň z přidané hodnoty
EEŘO	etylester řepkového oleje
EHS	Evropské hospodářské společenství
EMCS	Excise Movement and Control System (systém pro přepravu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani)
ES	Evropské společenství
EU	Evropská unie
GŘC	Generální ředitelství cel
HDP	hrubý domácí produkt
hl	hektolitr

Kč	korun českých
kg	kilogram
l	litr
MEŘO	metylester řepkového oleje
mil.	milion
mj.	mimo jiné
Obr.	obrázek
odst.	odstavec
písm.	písmene
resp.	respektive
Sb.	sbírky
SPD	spotřební daň
Tab.	tabulka
tis.	tisíc
TUL	Technická univerzita v Liberci
tzn.	to znamená
VV	vybrané výrobky

Seznam tabulek

Tab. 1: Přehled daní zavedených novou daňovou soustavou od 1.1.1993	23
Tab. 2: Přehled změn sazeb spotřební daně u některých komodit vybraných výrobků	55
Tab. 3: Vývoj jakosti pohonných hmot v tržní síti	67
Tab. 4: Vývoj vratek SPD u minerálních olejů (v tis. Kč)	69
Tab. 5: Zjištěné případy porušení právních předpisů v oblasti minerálních olejů	70
Tab. 6: Vývoj spotřeby lihovin na obyvatele v letech 2004 - 2008.....	72
Tab. 7: Zjištěné případy porušení právních předpisů v oblasti lihu a lihovin	73
Tab. 8: Vývoj spotřeby piva na obyvatele v letech 2004 - 2008	75
Tab. 9: Vývoj spotřeby vína na obyvatele v letech 2004 - 2008	77
Tab. 10: Vývoj spotřeby cigaret na obyvatele v letech 2004 - 2008	79
Tab. 11: Zjištěné případy porušení právních předpisů u tabákových výrobků	80

Seznam obrázků

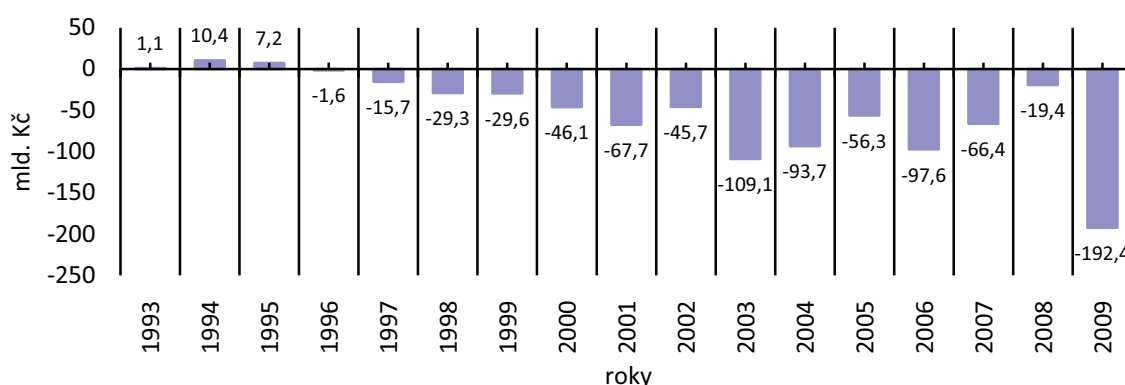
Obr. 1: Vývoj výše schodku státního rozpočtu ČR v letech 1993 až 2009 (v mld. Kč).....	15
Obr. 2: Začlenění spotřebních daní mezi daně ze spotřeby v daňové soustavě ČR – stav platný od 1.1.2008	20
Obr. 3: Podíl příjmů ze spotřebních daní v celkových příjmech státního rozpočtu v letech 2004 - 2009	25
Obr. 4: Důležité předpisy v oblasti akcízů - stav k 1.4.2010.....	40
Obr. 5: Vnitřní členění zákona o spotřebních daních v ČR - stav k 1.4.2010	43
Obr. 6: Sazby spotřební daně bezolovnatého benzínu typu Natural 95 a motorové nafty v jednotlivých členských státech EU vyjádřené v EUR (kurz dle 2009/C 237/4 Úředního věstníku Evropské unie z 2.10.2009) s účinností od 1.1.2010 s vyznačením minimální úrovně zdanění.....	58
Obr. 7: Sazby spotřební daně tichého (6 - 15 % alk.) a šumivého vína v jednotlivých členských státech EU vyjádřené v EUR (kurz dle 2009/C 237/4 Úředního věstníku Evropské unie z 2.10.2009) s účinností od 1.1.2010 s vyznačením minimální úrovně zdanění.....	60
Obr. 8: Sazby spotřební daně u piva (11°) podle °Plató a % alk. a lihovin v jednotlivých členských státech EU vyjádřené v EUR (kurz dle 2009/C 237/4 Úředního věstníku Evropské unie z 2.10.2009) s účinností od 1.1.2010 s vyznačením minimální úrovně zdanění.....	61
Obr. 9: Podíl spotřební daně v maloobchodní ceně cigaret včetně všech daní v jednotlivých členských státech EU vyjádřené v EUR (kurz dle 2009/C 237/4 Úředního věstníku Evropské unie z 2.10.2009) s účinností od 1.2.2010	62
Obr. 10: Výnos spotřební daně a cena 1 000 kusů cigaret nejžádanější cenové kategorie v členských státech EU v EUR.....	64
Obr. 11: Porovnání spotřeby a zdanění vybraných minerálních olejů za měsíce leden - listopad v letech 2004 - 2009.....	68
Obr. 12: Inkaso SPD z minerálních olejů v letech 2004 - 2009 a v I. čtvrtletí roku 2010 po jednotlivých měsících (bez vratek).....	69
Obr. 13: Inkaso SPD z lihu a lihovin v letech 2004 - 2009 a v I. čtvrtletí roku 2010 po jednotlivých měsících	73

Obr. 14: Inkaso SPD z piva v letech 2004 - 2009 a v I. čtvrtletí roku 2010 po jednotlivých měsících.....	76
Obr. 15: Inkaso SPD z vína a meziproduktů v letech 2004 - 2009 a v I. čtvrtletí roku 2010 po jednotlivých měsících.....	78
Obr. 16: Inkaso SPD z tabákových výrobků v letech 2004 - 2009 a v I. čtvrtletí roku 2010 po jednotlivých měsících.....	79
Obr. 17: Podíl inkasa SPD jednotlivých komodit na celkovém inkasu z SPD v letech 2004 - 2009	83

1. Úvod

Spotřební daně jsou již od 1.1.1993 součástí daňového systému České republiky a od té doby prošly složitým vývojem, který byl završen jejich harmonizací po vstupu České republiky do struktur Evropské unie a mají tak pevné místo v daňové soustavě. Spolu s daní z přidané hodnoty se stále významnější měrou podílí na příjmech státního rozpočtu. Termín „spotřební daň“ je prakticky téměř každý den zmíněn v denním tisku, případně v jiných médiích a to nejenom kvůli tomu, že představuje významný fiskální příjem státního rozpočtu, ale v poslední době i proto, že v souvislosti se současnými problémy globální ekonomiky jsou hledány možnosti, jak udržet rozpočty veřejných financí pokud možno vyrovnané, či alespoň s mírným schodkem. Protože řešení tohoto stavu jsou fakticky jen dvě, a to buď úspora na straně výdajů, nebo zvýšení na straně příjmů, je diskuze na téma zvyšování sazeb spotřebních daní (nejen jich) velmi častá.

Spotřebními daněmi bývá ve světě obvykle zatížen okruh zboží, které se vyznačuje poptávkou s nízkou elasticitou (výjimkou jsou zbytné statky) a tak lze s vysokou mírou pravděpodobnosti odhadnout inkaso z těchto daní. Z Obr. 1 je zřejmé, že schodek státního rozpočtu v minulém roce dosáhl nejvyšších hodnot v novodobé historii České republiky a meziročně se zvýšil o 173 mld. Kč na 192,4 mld. Kč. Nejvyšší hodnoty (1 178,2 mld. Kč) v historii České republiky dosáhl podle Českého statistického úřadu i státní dluh.



Obr. 1: Vývoj výše schodku státního rozpočtu ČR v letech 1993 až 2009 (v mld. Kč)

Zdroj: Vlastní zpracování podle dat ČSÚ

Za těchto okolností je snaha vlády o zvýšení daní a naplnění tak příjmové stránky rozpočtu při vyšších výdajích sice pochopitelná, ale to neznamená, že tato cesta povede

k plánovanému cíli. Mezi zvýšením sazeb daní a vyšším inkasem z nich totiž neexistuje přímá úměra a navíc tyto vazby ovlivňuje celá řada významných faktorů.

Dopad zvýšení sazeb spotřebních daní bez současného přijetí „vyvažujících“ opatření však může mít významný vliv na ekonomiku, tak jak jsme se mohli přesvědčit v 90. letech minulého století například při tzv. „rumové aféře“ a podvody s lehkými topnými oleji. Tyto negativní jevy významně ovlivňují pravidla rovné hospodářské soutěže mezi podnikateli a narušují tak právní jistotu. Stejně tak je zřejmé, že výpadek inkasa způsobený vyhnutím se daňové povinnosti nebo daňovými úniky, citelně chybí v příjmové stránce veřejných rozpočtů, což se promítá i do nižší úrovně výdajů na veřejné statky.

Je proto nezbytné před každým zvýšením sazeb spotřebních daní provést pečlivou analýzu dopadů na ekonomiku a současně přijmout efektivní opatření k minimalizaci případných rizik. Bohužel celá řada opatření v oblasti daní může (a většinou i je) ovlivněna politickými a někdy i populistickými kroky a tak nemusí vykazovat racionální základ.

Dříve než budou analyzována ekonomická rizika, která souvisejí s růstem sazeb spotřebních daní, je nutné alespoň stručně charakterizovat historii spotřebních daní, včetně jejich začlenění v daňové soustavě ČR mezi daně ze spotřeby, tak jak je vnímá český právní řád. Předmětem zkoumání je také rozsáhlá legislativa EU a ČR přímo či nepřímo související se spotřebními daněmi.

V diplomové práci (dále DP) se budu převážně věnovat období od roku 2004, vstupu ČR do EU, až po vývoj v I. čtvrtletí roku 2010.

2. Spotřební daně v daňové soustavě České republiky

2.1 Stručně z daňové teorie

2.1.1 Daně a jejich funkce

Daně tvoří významnou část příjmové stránky veřejných rozpočtů¹ a zároveň jsou nástrojem hospodářské politiky výkonné moci. Fiskální příjem z daní slouží v současné době k financování výdajů státu, např. poskytování veřejných statků a služeb, rozvoje infrastruktury a sociálních výdajů. Možnost ukládat daně (a poplatky) jen na základě zákona je sice zakotvena v Listině základních práv a svobod², ale definice daně v českém právním řádu není uvedena. Daň je podle svých specifických vlastností různými autory³ definována jako pravidelná (zpravidla), povinná, nenávratná, neúčelová (zpravidla), neekvivalentní a zákonem určená platba do veřejného rozpočtu.

Zároveň daně plní tyto funkce:

- fiskální funkce
 - jde o primární funkci daní - schopnost získání prostředků do veřejných rozpočtů;
- alokační funkce
 - schopnost umístění zdrojů do oblastí, kde efektivně nepůsobí tržní mechanismy;
- redistribuční funkce
 - zajišťující přerozdělení důchodů mezi bohatými a chudými;
- stimulační funkce
 - v pozitivním (daňové úspory) i negativním (vyšší zdanění) smyslu;
- stabilizační funkce

¹ Mezi veřejné rozpočty zahrnujeme státní rozpočet, rozpočty územních samosprávných celků, včetně rozpočtů příspěvkových organizací, rozpočtů dobrovolných svazků obcí a specifických fondů.

² Čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod, vyhlášené pod č. 2/1993 Sb.

³ Např. VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém ČR 2008*. 9. vyd. Praha: VOX, 2008. 320 s. ISBN 978-80-86324-72-2 - str. 9, 10

- která může být využívána při uplatňování hospodářské politiky vlády např. při zmírňování výkyvů ekonomického cyklu; [16]

Mimo výše uvedené funkce je nutné zmínit i diskutovanou a u zemního plynu i rozporuplnou funkci omezení dopadu na životní prostředí u energetických daní a další funkci u spotřebních daní, spočívající v omezení škodlivé spotřeby, zejména u tabákových výrobků a lihovin.

2.1.2 Třídění daní

Daně lze třídit podle různých kritérií. Nejrozšířenějším je členění dle dopadu daně, a to na:

- přímé
 - které jsou vyměřeny přímo každému poplatníkovi podle důchodové či majetkové situace; zároveň jsou adresné, kdy přihlíží k situaci poplatníka;
- nepřímé
 - které jsou placeny a vybírány v cenách zboží, služeb, převodů a pronájmů; určujícím a rozhodujícím okamžikem zdanění je nákup, popř. spotřeba; tyto daně nerespektují důchodovou ani majetkovou situaci poplatníka, jejich změny působí v naprosté většině případů na změnu úrovně cenové hladiny.

Dále lze daně třídit

- podle objektu daně:
 - důchodové - jsou uvaleny na příjmy poplatníka;
 - výnosové - jejich výše je stanovována podle vnějších reálných znaků výdělečné činnosti;
 - majetkové - ty zdaňují majetek poplatníka nebo změnu jeho vlastnictví;
 - z hlavy (subjektové) - jsou placeny z titulu existence poplatníka;
 - obrátové daně - zdaňují obrát u jednotlivých prodejců nebo u posledního zpracovatele výrobku;
 - spotřební - zdaňují buď veškerou spotřebu, nebo spotřebu jen vybraných výrobků;

- z obchodních operací - postihují spekulativní finanční transakce;
- podle respektování důchodových poměrů poplatníka:
 - daně osobní - respektují důchodovou situaci poplatníka;
 - In rem daně - nejsou závislé na příjmech poplatníka a jsou spojeny s vlastnictvím určitého majetku, nákupem či spotřebou zboží nebo služeb. [15]

Daně můžeme také členit i podle dalších kritérií např. dle vlivu na chování subjektů, dle míry účelovosti aj.. [15] Daně lze třídit i dle klasifikace Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD)⁴.

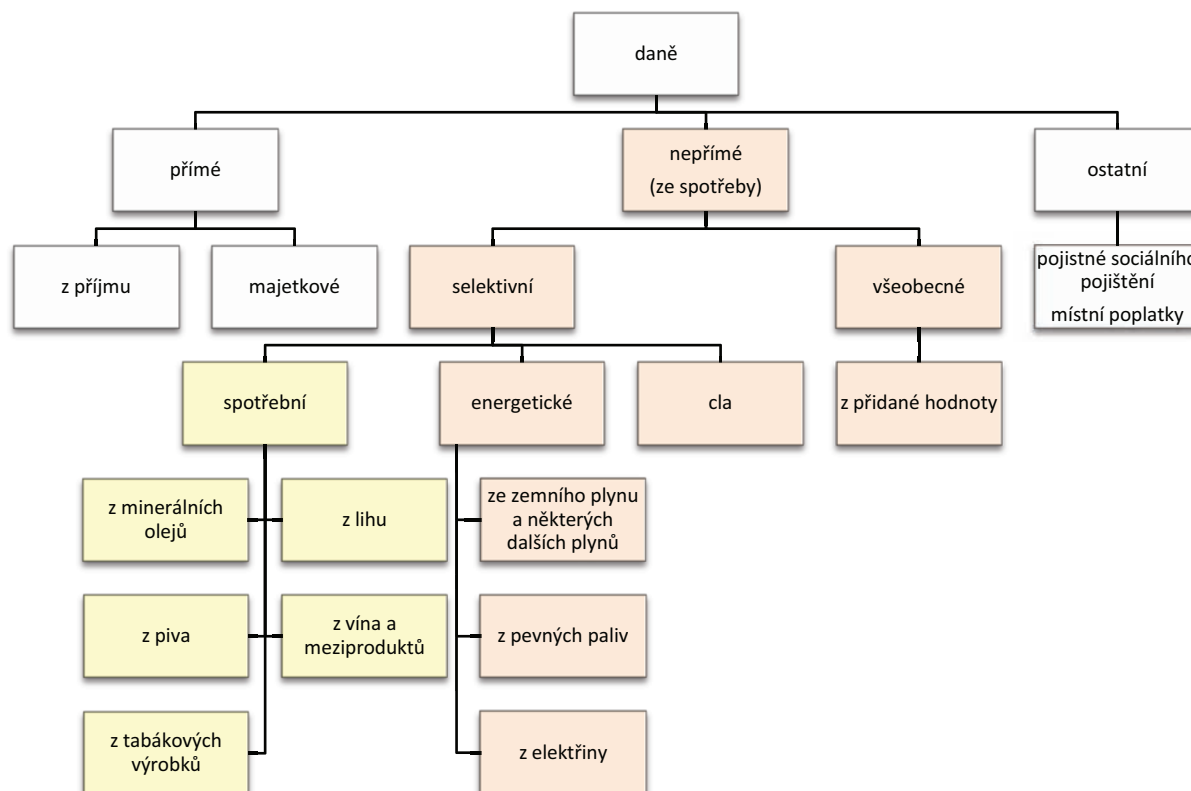
2.1.3 Daňový systém České republiky

Daňový systém je souhrn všech daní, které se na daném území, zpravidla státním, vybírají. [16] Základní požadavky, byť i vzájemně rozporuplné, kladené na optimální daňový systém jsou:

- daňová spravedlnost
 - příspěvek subjektu by měl odpovídat jeho možnostem a prospěchu, který pociťuje ze spotřeby veřejných statků;
- daňová efektivnost
 - minimalizace rozdílu mezi ztrátou užitku daňových subjektů a výnosem veřejných rozpočtů a související přímé a nepřímé administrativní náklady na správu daně;
- právní perfektnost
 - aby byl daňový systém účinný, musí minimalizovat možnost vyhnout se daním;
- jednoduchost a jednoznačnost
 - pro daňový subjekt musí být srozumitelná, aby znal rozsah svých povinností;

Na Obr. 2. je zřejmé začlenění spotřebních daní v daňové soustavě ČR mezi selektivní daně ze spotřeby. Mimo cla patří od 1.1.2008 mezi selektivní daně ze spotřeby i energetické daně.

⁴ Metodika OECD člení daně do šesti skupin a podrobnějších podskupin.



Obr. 2: Začlenění spotřebních daní mezi daně ze spotřeby v daňové soustavě ČR – stav platný od 1.1.2008

Zdroj: Vlastní doplněné zpracování podle VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L. Daňový systém ČR 2008. 9. vyd. Praha: VOX, 2008. 320 s. ISBN 978-80-86324-72-2.

2.2 Historie spotřebních daní

Historie daní obecně sahá hluboko do starověku. Povinnost odvodů naturálních dávek sloužila především k financování potřeb panovníků a válečných operací rozšiřujících jejich vliv. V průběhu staletí se vyprofilovala v důmyslně propracovaný výběr dávek v peněžní formě sloužící především k financování veřejných rozpočtů.

Předchůdci dnešních spotřebních daní se objevili ve středověku. Za ně byly považovány tzv. regály. Představitel moci za poplatek propůjčoval svá některá výsadní práva dalším osobám. K těmto výsadám patřily právo lovu, vaření piva, právo těžby, právo razit mince a další. Tak vznikaly regály horní, celní, solní, mincovní, ale i třeba regál soudní. V českých zemích byly zaznamenány první zmínky o celním regálu v 10. století. [15]

Od 12. století se pak jako modernější forma regálů uplatňovaly akcízy (akcisy). Ty měly dvě podoby, a to jako forma daně z oběhu zboží postihující vybrané druhy komodit v oběhu, jejíž výše byla závislá na množství nebo užitné hodnotě (např. spotřební daně z dobytka, soli, piva, sukna atd.) nebo jako forma obchodové daně, kdy byl placen poplatek z právního převodu zboží podle jeho ceny. Při dalším prodeji mohlo být zboží podrobeno dani opakovaně. [15]

Od 20. let 19. století vznikla samostatná soustava nezávislých berníků. Neplacení daní bylo považováno za daňový delikt. Zaznamenaly se i problémy daňových úniků u nepřímých daní. Na přelomu 19. a 20. století začaly vznikat první ucelené daňové soustavy přímých a nepřímých daní a došlo ke změně u akcízů, kterými se zatížily líh, cigarety a tabák, petrolej, cukr, čaj a kakao. [12] [15]

Po druhé světové válce se v západní Evropě zaměřila pozornost na zvyšování podílu nepřímých daní na celkových výnosech z daní, které platil konečný spotřebitel v ceně zboží a služeb. Spotřební daně se vyčlenily vedle daně z obratu, která se transformovala v daň z přidané hodnoty (dále DPH).

V historickém pojetí obecně byly akcízy vnímány spíše jako potravní daně, neboť byl jimi zatížen obrat (prodej) především potravin, a to např. piva, vína a moštu, výroba a prodej lihovin, masa, cukru, ale i obilí, octu, sádla, koření, tabáku, kůže a dalších komodit.

2.2.1 Spotřební daně v Československu do r. 1992

Se vznikem Československé republiky byl převzat daňový systém Rakouska – Uherska a s ním i uplatňované akcízy (např. na cukr, líh, minerální oleje, pivo, víno a zapalovadla). Převzaty byly i státní monopoly⁵ (např. solní, tabákový, umělých sladidel a výbušných látek). Byly zavedeny i některé nové spotřební daně jako např. z droždí, z kyseliny octové a další, které byly po druhé světové válce zrušeny. [11]

⁵ Stát kontroloval výrobu některých výrobků a tím i zisků z nich. Výrobou pověřil určité subjekty, od kterých pak vybíral monopolní dávku.

Po roce 1948 ovšem spotřební daň zmizela z našeho daňového systému a v podstatě i z právního řádu. Nepočítal s ní ani státní rozpočet. Byla sice zmíněna v čl. 12 odst. 2 ústavního zákona č. 143/1968 Sb. o československé federaci ze dne 27. října 1968, ale jen do 21.12.1970, kdy byla zákonem č. 125/1970 Sb. vypuštěna. I když byl v některých právních předpisech tento pojem zakotven, prakticky nemá uplatnění⁶. Spotřební daň byla nejprve transformována do tzv. všeobecné daně a později daně z obratu, která byla v Československu zavedena zákonem č. 73/1952 Sb., o dani z obratu. K tomuto zákonu byl vydáván tzv. Sazebník daně z obratu, který měl např. v roce 1989 přes 1500 položek, přičemž téměř 430 z nich bylo záporných a sazby daně, se pohybovaly od +88 % až do -291 %. Soustava daní odpovídala tehdejšímu plánovanému hospodářství a politickému zřízení.

Se společenskými změnami, které v Československu proběhly po 17. listopadu 1989, začaly práce na zjednodušení systému daně z obratu, a to postupným sjednocením sazeb na výši 0, 12, 22 a 32 % od ledna 1991 a poté i snížením sazeb daně z obratu na 0, 11, 20 a 29 % od května 1991. Zároveň se začala připravovat zcela zásadní změna v daňovém systému ČR s novou soustavou daní.

2.2.2 Spotřební daně v České republice od r. 1993 do r. 2003

S novou daňovou soustavou zavedenou zákonem č. 212/1992 Sb. o soustavě daní⁷ Česká republika zavedla systém nepřímých daní obvyklý v zemích západní Evropy. Přehled jednotlivých daní je znázorněn v Tab. 1. Zajímavostí je, že již s tímto zákonem se počítalo se zavedením daní k ochraně životního prostředí.

⁶ Objevuje se jen v textech mezinárodních smluv.

⁷ S účinností od 1.1.1993.

Tab. 1: Přehled daní zavedených novou daňovou soustavou od 1.1.1993

<i>druh daně</i>	<i>zavedena zákonem č.</i>
1. Daň z přidané hodnoty.	588/1992 Sb.
2. Daň spotřební a) daň z uhlovodíkových paliv a maziv, b) daň z lihu a destilátů, c) daň z piva, d) daň z vína, e) daň z tabáku a tabákových výrobků.	587/1992 Sb.
3. Daň z příjmů: a) daň z příjmů fyzických osob, b) daň z příjmů právnických osob.	586/1992 Sb.
4. Daň z nemovitostí.	338/1992 Sb.
5. Daň silniční.	16/1993 Sb.
6. Daň z dědictví a darování.	357/1992 Sb.
7. Daň z převodu nemovitostí.	
8. Daň k ochraně životního prostředí.	po dobu účinnosti zákona č. 212/1992 Sb. (do 31.12.2003) nebyly zavedeny

Zdroj: vlastní zpracování podle zákona č. 212/1992 Sb. a Sbírky předpisů ČR

Mimo nové soustavy daní také od 1.1.1993 nabyla účinnost důležitá procesní norma upravující správu daní a poplatků – zákon č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků, který upravuje průběh daňového řízení od základních zásad řízení, přes postavení účastníků, vedení spisu a to jak v řízení přípravném, vyměřovacím, placení daní a řízení o opravných prostředcích.

Zákon č. 587/1992 Sb. o spotřebních daních byl sice poněkud strohý (měl 43 paragrafů), přesto již vymezil předmět daně termínem „vybrané výrobky“⁸ a od své účinnosti do zrušení byl 15 krát novelizován. Část těchto novel již pozvolna přibližovala legislativu ČR legislativě EU. Např. od 1.7.1999 došlo ke změně základu daně u paliv a maziv (množství vyjádřené v tunách čisté hmotnosti se změnilo na množství vyjádřené v 1 000 litrech při

⁸ Vybrané výrobky - uhlovodíková paliva a maziva, líh a lihoviny, pivo, víno a tabákové výrobky (§1 odst. 1 zákona č. 587/1992 Sb. o spotřebních daních).

teplotě 15°C) a od 1.8.2001 došlo ke změně základu daně u tabákových výrobků (místo množství vyjádřeného u cigaret, doutníků a cigarill v kusech a u tabáků v kilogramech, byl základ daně rozdělen na specifickou (jednotkovou) a valorickou (procentní) část, přičemž základem daně u valorické složky daně je tzv. cena pro konečného spotřebitele a základ daně u specifické složky daně tvoří množství v kusech, případně v kilogramech⁹).

Správcem spotřební daně se stal příslušný územní finanční orgán¹⁰ a při dovozu vybraných výrobků příslušný celní orgán¹¹.

2.3 Rozpočtové určení výnosů ze spotřebních daní

Jak již bylo v úvodu konstatováno, výnosy z daní jsou příjmem veřejných rozpočtů. Konkrétní rozpočtové určení výnosů jednotlivých daní je upraveno zákony¹². Výnosy spotřebních daní (stejně tak i ostatních daní a jejich příslušenství) jsou příjmem státního rozpočtu s výjimkou, kdy v období od 1.1.2001 do 2.1.2005 tvořilo 20 % a od 3.1.2005 tvoří 9,1 % celostátního hrubého výnosu spotřební daně z uhlovodíkových paliv a maziv, respektive spotřební daně z minerálních olejů, příjem Státního fondu dopravní infrastruktury¹³. V Obr. 3 je zachycen podíl příjmů ze spotřebních daní v celkových příjmech státního rozpočtu v letech 2004 - 2009. Z obrázku vyplývá, že podíl příjmů ze spotřebních daní se v celkových daňových příjmech od roku 2004 zvýšil z 13,35 % na 15,35 % v roce 2009.

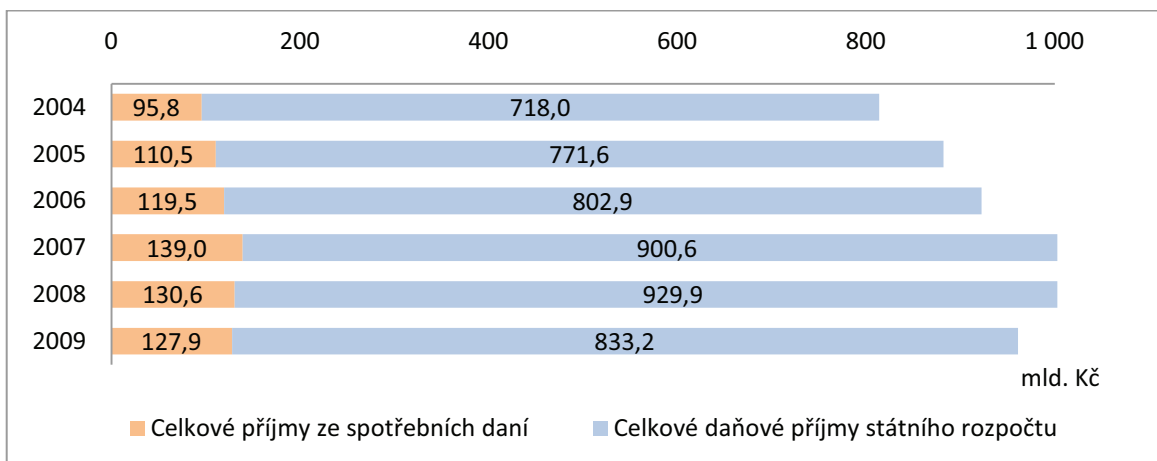
⁹ Tato změna zavedla faktickou regulaci cen tabákových výrobků, blíže viz § 1 odst. 6 zákona č. 526/1990 Sb. o cenách.

¹⁰ Podle zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech.

¹¹ Původně podle § 8a zákona č. 44/1974 Sb. celnice, později podle § 3 a násl. zákona č. 13/1993 Sb., celní úřad.

¹² Zákon č. 218/2000 Sb. o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla) a zákon č. 243/2000 Sb. o rozpočtovém určení výnosů některých daní územním samosprávným celkům a některým státním fondům (zákon o rozpočtovém určení daní).

¹³ Státní fond dopravní infrastruktury (SFDI) byl zřízen zákonem č. 104/2000 Sb. s účinností k 1. 7. 2000. Účelem Fondu je rozvoj, výstavba, údržba a modernizace silnic a dálnic, železničních dopravních cest a vnitrozemských vodních cest.



Obr. 3: Podíl příjmů ze spotřebních daní v celkových příjmech státního rozpočtu v letech 2004 - 2009
 Zdroj: Vlastní zpracování podle údajů Celní správy ČR, www.celnisprava.cz a Ministerstva financí ČR, www.mfcr.cz.

3. Legislativní úprava spotřebních daní Evropských společenství

V této kapitole je charakterizován vývoj legislativy Evropských společenství v oblasti spotřebních daní. Je nezbytné hned v úvodu konstatovat, že legislativa EU pro spotřební daně vhodněji používá termín „akcízy“ a zahrnuje všechny formy selektivních nepřímých daní. Akcízy jsou tzv. jednofázové daně, které se vybírají jednorázově při uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu. Český právní řád totiž termín „spotřební daně“ chápe poněkud úžeji, jak je rozebráno v další kapitole.

3.1 Základy daňové politiky Evropské unie

Dnešní Evropská unie je založena na těchto smluvních základech:

- Smlouva o založení Evropského společenství uhlí a oceli (ESUO)
 - o byla podepsána 18. dubna 1951 v Paříži a v platnost vstoupila 23. července 1952; její platnost skončila 23. července 2002;
- Smlouva o založení Evropského hospodářského společenství (EHS);
- Smlouva o založení Evropského společenství pro atomovou energii (Euratom)
 - o obě smlouvy, které se označují jako tzv. „Římské smlouvy“ byly podepsány v Římě 25. března 1957 a v platnost vstoupily 1. ledna 1958;
- Smlouva o Evropské unii
 - o byla podepsána v Maastrichtu 7. února 1992 a v platnost vstoupila 1. listopadu 1993; Maastrichtská smlouva změnila název Evropského hospodářského společenství na „Evropské společenství“; [14]

Vůle společné úpravy daní je zakotvena v člancích 95 až 99 kapitoly 2 – Daňová ustanovení, Smlouvy o založení Evropského hospodářského společenství (EHS). Článek 99, byl později upraven Smlouvou o Evropské unii. Tzv. Amsterodamskou smlouvou pozměňující Smlouvu o Evropské unii byly všechny tyto články s platností od 1. května 1999 přecíslovány na čl. 90 – 93, všechny úpravy jsou uvedeny v Příloze č. 1 DP.

Harmonizační proces sladění daní je zakotven v článku 99 Smlouvy o založení Evropského hospodářského společenství (EHS). Přestože první harmonizační snahy v oblasti akcíků byly zahájeny již v roce 1972, a to schválením směrnice Rady 72/464/EHS ze dne 19. prosince 1972 o daních jiných než daních z obratu, které ovlivňují spotřebu tabákových výrobků, nejvýznamnější změna nastala v roce 1992 vydáním směrnice Rady 92/12/EHS o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani.

Daňová politika EU je založena na vzájemné spolupráci jednotlivých členských zemí a vychází z požadavků:

- daňové koordinace
 - o koordinace je zaměřena především do oblasti potlačení daňových úniků, odstranění překážek volného obchodu a zamezení dvojího zdanění s cílem stanovení vzájemné informovanosti v daňové oblasti;
- daňové harmonizace
 - o harmonizace je proces sladování a vzájemné přizpůsobování daňových systémů, které je realizováno ve třech fázích:
 - určení daně, která má být harmonizována,
 - harmonizace daňového základu,
 - harmonizace sazby daně; [14]

Harmonizace je uskutečňována zejména prostřednictvím tzv. sekundárních pramenů práva, kterými jsou podle původního článku 189 Smlouvy o založení Evropského hospodářského společenství (EHS) nařízení, směrnice, rozhodnutí, doporučení nebo stanoviska¹⁴.

Sblížení daňových systémů členských států má za cíl odstranění překážek k zajištění fungování vnitřního trhu. Předpisy Společenství tak formou směrnic u harmonizovaných

¹⁴ Výtah z článku 189:

Nařízení má obecnou působnost. Je závazné v celém rozsahu a přímo použitelné ve všech členských státech.

Směrnice je závazná pro každý stát, kterému je určena, pokud jde o výsledek, jehož má být dosaženo, přičemž volba formy a prostředků se ponechává vnitrostátním orgánům.

Rozhodnutí je závazné v celém rozsahu pro ty, jimž je určeno.

Doporučení a stanoviska nejsou závazná.

daní stanoví okruh výrobků podléhajících spotřební dani, způsob určení základu daně a jejich minimální sazby. To ponechává jednotlivým státům určitou volnost ve svém rozhodování, jakým způsobem obsah směrnice zapracují do národních právních předpisů. Sazby daní jsou tak v jednotlivých členských státech rozdílné a některé státy zatěžují spotřebními daněmi i další komodity zboží.

3.1.1 Principy výběru daní

Podobně jako u daně z přidané hodnoty, i pro zatížení zboží spotřebními daněmi, platí dva principy zdanění. Princip země původu (výroby) a princip země určení (spotřeby). U zboží pro obchodní účely, je spotřební daň vybírána podle principu země určení. Tím stát, ve kterém je zboží spotřebováno, získá výnos z daně. Princip zdanění v zemi původu fakticky nastává jen u zboží, které je pořízeno soukromými osobami pro jejich vlastní spotřebu při dopravě z jiného členského státu nebo při dovozu ze třetích zemí, případně je-li zasíláno v zásilkách neobchodního charakteru. Toto zboží ovšem podléhá buď množstevním, nebo hodnotovým limitům¹⁵, případně věkovému omezení.

3.2 Předpisy upravující oblast akcízů

V této podkapitole jsou charakterizovány právní předpisy EU upravující oblast akcízů zveřejněné v Úředních věstnících Evropské unie a dostupné prostřednictvím EUR-Lex¹⁶.

3.2.1 Obecná úprava spotřebních daní

Základním předpisem pro oblast spotřebních daní se stala směrnice Rady 92/12/EHS o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani. Tato směrnice vstoupila v účinnost k 1.1.1993 a byla od této doby sedmkrát novelizována. Od

¹⁵ Množstevní limit je blíže specifikován v následujících podkapitolách, hodnotový limit je uplatňován při dovozu ze třetích zemí - viz Nařízení Rady (ES) č. 1186/2009 ze dne 16. listopadu 2009 o systému Společenství pro osvobození od cla.

¹⁶ EUR-Lex poskytuje přímý bezplatný přístup k právním předpisům Evropské unie a jiným dokumentům, které se považují za veřejné. Je dostupný na <http://eur-lex.europa.eu>.

1.4.2010 ji nahradila směrnice Rady 2008/118/ES o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS.

Směrnice Rady 92/12/EHS již ve své preambuli deklaruje hlavní důvody pro úpravu spotřebních daní, které jsou:

- potřeba volného pohybu zboží, jež podléhá spotřebním daním, k vytvoření a fungování vnitřního trhu;
- vymezení území, na něž se budou vztahovat příslušné směrnice o sazbách a struktuře daní;
- vymezení okruhu výrobků podléhajících spotřební dani;
- zajištění, aby vznik daňové povinnosti ke spotřební dani byl stejný ve všech členských státech;
- stanovení principů výběru daně a možnosti vrácení daně;
- stanovení kritérií držení výrobků podléhajících spotřební dani pro obchodní účely;
- potřeba provádění kontrol při pohybu výrobků podléhajících spotřební dani mezi členskými státy;
- stanovení požadavků na tzv. oprávněné skladovatele;
- potřeba přijmout předpisy upravující řízení pohybu výrobků v režimu s podmíněným osvobozením od daně;
- stanovení podoby úředního nebo obchodního průvodního dokladu k výrobku, k okamžitému zjištění daňového zařazení zásilky;
- potřeba stanovení postupu, jímž hospodářské subjekty prostřednictvím průvodního dokladu uvědomují členské státy o odeslaných nebo přijatých dodávkách;
- stanovení výběru spotřební daně v případě porušení předpisů;
- potřeba zřízení Výboru pro spotřební daně, který by zkoumal, jaká opatření Společenství jsou nezbytná k provádění předpisů o spotřebních daních;
- potřeba doplnění směrnice o vzájemné pomoci příslušných orgánů členských států o spotřebních daně. [30]

Zásadním bylo určení okruhu výrobků, na které se tato směrnice vztahovala. Těmi se staly minerální oleje, alkohol a alkoholické nápoje, tabákové výrobky¹⁷. Zároveň byly

¹⁷ Článek 3 odst. 1 směrnice.

definovány a zavedeny nové důležité pojmy jako "oprávněný skladovatel", "sklad s daňovým dozorem", "režim s podmíněným osvobozením od daně", "registrovaný hospodářský subjekt" a "neregistrovaný hospodářský subjekt"¹⁸. Vznik daňové povinnosti ke spotřební dani byl definován jako den propuštění výrobků pro domácí spotřebu¹⁹, což bylo:

- každé opuštění, včetně neoprávněného, režimu s podmíněným osvobozením od daně,
- každá výroba, včetně neoprávněné, těchto výrobků mimo režim s podmíněným osvobozením od daně,
- každý dovoz, včetně neoprávněného, těchto výrobků, pokud tyto výrobky nebyly propuštěny do režimu s podmíněným osvobozením od daně.

nebo den zjištění manka, které podléhá spotřební dani. [30]

U výrobků nabytých jednotlivci k uspokojení jejich potřeb a jimi dopravovaných z jednoho členského státu do druhého, bylo umožněno, při splnění dalších podmínek, zdanění v členském státě, kde byly výrobky nabyty. Toto je jedna z možností „prolomení“ principu zdanění podle spotřeby. Jedna z podmínek, za kterých je toto umožněno, je množství výrobků, které nesmělo být nižší než:

- 800 ks cigaret,
- 400 ks doutníků (doutníky o hmotnosti nejvýše 3 g na kus),
- 200 ks doutníků,
- 1 kg kuřáckého tabáku,
- 10 l lihovin,
- 20 l meziproduktů,
- 90 l vína (z toho nejvýše 60 l šumivých vín),
- 110 l piva.

a dále minerální oleje v nádržích vozidel nebo ve vhodných rezervních nádržích na pohonné hmoty. [30]

¹⁸ Článek 4 směrnice.

¹⁹ Článek 6 odst. 1 směrnice.

Směrnice umožnila výrobu, zpracování a skladování výrobků ve skladech s daňovým dozorem a přijímání a odesílání výrobků mezi sklady s daňovým dozorem za stanovených podmínek s podmíněným osvobozením od spotřební daně.

K minimalizaci možných rizik byla daň zajištěna na straně odesílatele a poté co příjemce výrobků spotřební daň zaplatí, bylo zajištění daně uvolněno. K tomu byla stanovena forma a obsah průvodního dokladu²⁰, který se vystavil nejméně ve čtyřech vyhotoveních. Jedno si ponechal odesílatel, jedno bylo určeno pro příjemce, jedno bylo určeno ke vrácení odesílateli pro vyřízení režimu a jedno bylo určeno příslušným orgánům členského státu určení. Jedno další vyhotovení se mohlo použít pro příslušné orgány odesílajícího členského státu. Tento průvodní doklad, označovaný dále jako AAD, je v českém znění uveden v Příloze č. 2 DP. Pro dopravu výrobků podléhajících spotřební dani, které již byly propuštěny pro domácí spotřebu a které byly již zdaněny, byla zavedena možnost použití zjednodušeného průvodního dokladu²¹. Tento zjednodušený průvodní doklad, označovaný dále jako SAD, je v českém znění uveden v Příloze č. 3 DP. Dále bylo ve směrnici upraveno daňové značení výrobků, vrácení daně, osvobození od daně a činnost Výboru pro spotřební daně. Vyměření a výběr spotřební daně bylo ponecháno na úpravě každým členským státem vlastním národním právním předpisem.

Přestože byla směrnice sedmkrát novelizována, kdy novely reagovaly na vývoj v oblasti spotřebních daní a potřebu zpřesnit nebo vyjasnit její ustanovení, byla 16. prosince 2008 schválena nová směrnice Rady 2008/118/ES o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS, která vstoupila v účinnost od 1. dubna 2010. Ta navázala na předchozí směrnici a zpřesnila okruh výrobků, které podléhají spotřební dani na energetické produkty a elektřinu, alkohol a alkoholické nápoje, tabákové výrobky. Nově byly zavedeny pojmy jako např. „registrovaný příjemce“ a „registrovaný odesílatel“, zpřesněna a doplněna byla ustanovení týkající se okamžiku a místa vzniku daňové povinnosti, vrácení a prominutí daně, osvobození od daně, nabytí a držení výrobků

²⁰ Tzv. průvodní správní doklad AAD (Administrative Accompanying Document) podle nařízení Komise (EHS) č. 2719/92 ze dne 11. září 1992 o průvodním úředním dokladu při přepravě výrobků podléhajících spotřební dani v rámci režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně

²¹ Tzv. zjednodušený průvodní doklad SAD (Simplified Accompanying Document) podle nařízení Komise (EHS) č. 3649/92 ze dne 17. prosince 1992 o zjednodušeném průvodním dokladu pro pohyb výrobků podléhajících spotřební dani, které byly propuštěny pro domácí spotřebu v odesílajícím členském státě, uvnitř Společenství

soukromými osobami se zachováním výše uvedených množstevních limitů. Podstatně byla změněna ustanovení o dopravě výrobků v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně, která je možná jen za použití elektronického správního dokladu²² vytvořeného pomocí elektronického systému označeného jako EMCS (Excise Movement and Control System)²³. Vzorový elektronický správní doklad, označovaný dále jako e-AD, je v českém znění uveden v Příloze č. 4 DP. Elektronický systém EMCS výrazně pomůže k účinné kontrole a sledování přepravy výrobků, neboť do té doby měly správci daně převážně přehled jen o dopravách výrobků odesílaných jen z jejich členského státu. Nová směrnice umožňuje za splnění podmínek i zavedení zjednodušených postupů.

Členským státům byla uložena povinnost do 1. ledna 2010 přijmout a zveřejnit právní a správní předpisy nezbytné pro dosažení souladu s touto směrnicí s účinkem od 1. dubna 2010 a zároveň byla povolena výjimka, podle které může být doprava do 31. prosince 2010 uskutečňována podle původní směrnice 92/12/EHS. Důvodem pro výjimku byla nepřipravenost některých států k zahájení funkčnosti systému EMCS, přestože ten měl být zaveden do 30.6.2009 s přispěním částky 35 000 000 € z rozpočtu EU.

Od 1.4.2010 dopravu zahajují elektronicky všechny subjekty jen v: Bulharsku, České republice, Estonsku, Kypru, Litvě, Lotyšsku, Lucembursku, Maďarsku, Rakousku. Ostatní státy budou využívat uvedenou výjimku a připojí se postupně. Pro dopravu výrobků do Dánska, Polska, Řecka a Itálie bude mimo evidování v EMCS nadále nutné vytisknout původní průvodní doklad AAD.

3.2.2 Energetické produkty a elektřina

Základním předpisem pro harmonizaci struktury spotřebních daní z minerálních olejů byla směrnice Rady 92/81/EHS. Tato směrnice definovala okruh výrobků spadající pod pojem „minerální oleje“ podle kódů kombinované nomenklatury²⁴. Dále stanovila způsob výpočtu

²² Je označován jako e-AD.

²³ Viz rozhodnutí Evropského parlamentu a Rady č. 1152/2003/ES o zavedení elektronického systému pro přepravu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani.

²⁴ Kombinovaná nomenklatura vychází z Harmonizovaného systému popisu a číselného označování zboží (Harmonized System) a podle ní je zboží zařazeno v celním sazebníku EU.

daně, možnost plného nebo částečného osvobození od daně minerálního oleje, které jsou použity pro jiné účely než jako pohonná hmota. Deklarovala záměr stanovit pravidla pro barvení a značkování minerálních olejů osvobozených od daně nebo podrobených snížené sazbě daně.

Sbližování sazeb daní u minerálních olejů pak stanovila směrnice Rady 92/82/EHS. S účinností od 1.1.1993 měly členské státy²⁵ uplatňovat sazby spotřební daně z minerálních olejů, které nebudou nižší než minimální sazby, stanovené touto směrnicí. Pro členské státy, které nepřijaly euro, byl stanoven způsob přepočtu úrovně zdanění a to jednou ročně, kdy se použijí kurzy platné první pracovní den v říjnu, které jsou zveřejněny v Úředním věstníku Evropské unie a použijí se ode dne 1. ledna následujícího kalendářního roku. Členské státy tak mají možnost úrovně zdanění upravit, aby odpovídala minimální úrovni. Zároveň mohou zachovat úroveň zdanění platnou v okamžiku roční úpravy, pokud by přepočet částky zdanění vyjádřené v národní měně na euro nezpůsobil nárůst zdanění vyšší než o 5 % nebo 5 EUR, podle toho, která z částek je nižší.

Obě tyto směrnice byly nahrazeny od 31.12.2003 směrnicí Rady 2003/96/ES ze dne 27. října 2003, kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny. Tato směrnice rozšířila zdanění minerálních olejů na energetické produkty a elektřinu (mimo dodávek tepla), které jsou opět definovány kódy kombinované nomenklatury. Mimo minerální oleje tak byly zdaněny zemní plyn, pevná paliva (uhlí a koks) a elektřina. Roční přepočet úrovně zdanění i tolerance zůstaly zachovány. Minimální sazby daně jsou uvedeny v přílohách směrnice a byly stanoveny s účinností od 1.1.2004 a od 1.1.2010. Směrnice byla novelizována směrnicí Rady 2004/74/ES, která byla přijata především v souvislosti se vstupem 10 států včetně ČR do EU. Stanovila některé výjimky pro uplatnění minimálních sazeb a konkrétně ČR bylo povoleno uplatňovat úplné nebo částečné osvobození od daně nebo snížené úrovně zdanění u elektřiny, pevných paliv a zemního plynu do 1. ledna 2008, čehož ČR do uvedeného termínu využila.

²⁵ Např. Lucembursko a Řecko mělo po určitou dobu sazby nižší.

3.2.3 Alkohol a alkoholické nápoje

Harmonizace struktury spotřebních daní z alkoholu a alkoholických nápojů byla nastavena směrnicí Rady 92/83/EHS, která rozděluje alkoholické nápoje na pivo, víno, jiné kvašené nápoje než víno a pivo, meziprodukty a líh (lihoviny). Zároveň tyto výrobky jednoznačně specifikuje. Dále stanoví způsob výpočtu daně, které je u piva možné uplatnit dvěma způsoby a to buď podle počtu hektolitrů/stupňů Plato, nebo podle počtu hektolitrů/stupňů skutečného obsahu alkoholu hotového výrobku. U vína, jiných kvašených nápojů a meziproduktů je to podle počtu hektolitrů hotového výrobku, u lihu (lihovin) podle počtu hektolitrů čistého alkoholu. Zároveň směrnice umožňuje tzv. malým nezávislým pivovarům²⁶, které mají roční výstav piva do 200 000 hl, uplatňovat snížené sazby daně, které nesmí být nižší více než o 50 % pod základní vnitrostátní sazbu daně. Snížená sazba spotřební daně může být uplatněna i na líh vyrobený tzv. malými lihovary²⁷ a opět nesmí být nižší více než o 50 % pod základní vnitrostátní sazbu daně.

Směrnice definuje i podmínky osvobození od daně a zároveň určuje, že pro jiné kvašené nápoje se použijí ustanovení o sazbách daně jako pro víno. Směrnice byla za dobu své platnosti pozměněna přístupovými smlouvami nových členských států²⁸, kdy Bulharsko a ČR může uplatňovat sníženou sazbu daně, která není nižší než 50 % základní vnitrostátní sazby spotřební daně z lihu, pro líh vyrobený pěstitelskými pálenicemi, které ročně vyrábějí více než 10 hektolitrů lihu z ovoce dodaného domácnostmi pěstitelů v maximálním limitu 30 litrů ovocných destilátů vyrobených na domácnost pěstitele ročně, určených výhradně pro osobní spotřebu. Maďarsko, Rumunsko a Slovensko může uplatňovat sníženou sazbu daně, která není nižší než 50 % základní vnitrostátní sazby spotřební daně z lihu, pro líh vyrobený pěstitelskými pálenicemi, které ročně vyrábějí více

²⁶ Malým nezávislým pivovarem se rozumí pivovar, který je právně a hospodářsky nezávislý na jakémkoli jiném pivovaru, který využívá provozních prostor, jež jsou fyzicky umístěny odděleně od jakéhokoli jiného pivovaru, a který nevyrábí značkové pivo v licenci. Spolupracují-li však dva nebo více malých pivovarů a jejich společný roční výstav nepřekročí 200 000 hl, mohou být i tyto pivovary považovány za jediný malý nezávislý pivovar.

²⁷ Malým lihovarem se rozumí lihovar, který je právně a hospodářsky nezávislý na jakémkoli jiném lihovaru a který nevyrábí v licenci.

²⁸ Akt o podmínkách přistoupení České republiky, Estonské republiky, Kyprské republiky, Lotyšské republiky, Litevské republiky, Maďarské republiky, Republiky Malta, Polské republiky, Republiky Slovinsko a Slovenské republiky a o úpravách smluv, na nichž je založena Evropská unie a Akt o přistoupení Bulharska a Rumunska

než 10 hektolitrů lihu z ovoce dodaného domácnostmi pěstitelů v maximálním limitu 50 litrů ovocných destilátů vyrobených na domácnost pěstitele ročně, určených výhradně pro osobní spotřebu, s tím, že Evropská komise přezkoumá v roce 2015 tuto úpravu a podá Radě EU zprávu o možných změnách.

Sbližování sazeb daní z alkoholu a alkoholických nápojů stanovila směrnice Rady 92/84/EHS, která stanovila minimální sazby spotřební daně pro jednotlivé druhy výrobků a také způsob ročního přepočtu úrovně zdanění a tolerance. Evropská komise se v roce 2006 pokusila prosadit návrh²⁹ na zvýšení minimální sazby pro alkohol, meziprodukty a pivo s účinností od 1. ledna 2008 v řádu o 31 %, což představovalo míru inflace v období od roku 1993 do roku 2005, ale tento návrh byl zamítnut.

3.2.4 Tabákové výrobky

Základní směrnice upravující oblast spotřební daně z tabákových výrobků byla směrnice Rady 72/464/EHS ze dne 19. prosince 1972 o daních jiných než daních z obratu, které ovlivňují spotřebu tabákových výrobků. Směrnicí byly částečně definovány jednotlivé kategorie tabákových výrobků, stanoveny základní principy zdanění a způsob stanovení daně. U cigaret bylo umožněno stanovit daň kombinací specifické a valorické složky daně, kdy valorická daň je vypočtena z ceny pro konečného spotřebitele. Na tuto směrnici navázala druhá směrnice Rady 79/32/EHS ze dne 18. prosince 1978 o daních jiných než daních z obratu, které ovlivňují spotřebu tabákových výrobků. Touto směrnicí byla zpřesněna definice jednotlivých tabákových výrobků.

Další posun v této oblasti přinesly směrnice Rady 92/79/EHS ze dne 19. října 1992 o sbližování daní z cigaret a směrnice Rady 92/80/EHS ze dne 19. října 1992 o sbližování daní z jiných tabákových výrobků než cigaret, kterými byly stanoveny minimální sazby daní. U cigaret byla podle směrnice Rady 92/79/EHS stanovena celková minimální složená spotřební daň (specifická daň za jednotku a valorická daň) ve výši 57 % maloobchodní prodejní ceny cigaret tzv. nejžádanější cenové kategorie³⁰. U jiných tabákových výrobků

²⁹ Návrh směrnice Rady - CELEX číslo 52006PC0486.

³⁰ Ceny cigaret nejžádanější cenové kategorie - MPPC (Most Popular Price Category) podle údajů, které jsou k dispozici k 1. lednu každého roku.

než cigaret, byla směrnicí Rady 92/80/EHS zavedena možnost stanovit daň buď jako valorickou (procentní) část z maloobchodní prodejní ceny jednotlivých výrobků nebo specifickou daň, vztaženou na kilogram tabáku ke kouření nebo u doutníků a doutníčků na počet kusů, případně smíšenou daň kombinující valorickou a specifickou složku. Obdobně jako u ostatních daní byl definován roční přepočtení úrovně zdanění včetně tolerance.

Důležitou směrnicí z hlediska harmonizace se stala směrnice Rady 95/59/ES, která přejala text směrnic Rady 72/464/EHS a 79/32/EHS a stanovila zásady a jednotlivé etapy harmonizace struktury spotřebních daní u tabákových výrobků a zpreciznila definici tabákových výrobků. V první etapě harmonizace struktury spotřebních daní tabákových výrobků, která započala od 1.7.1973 bylo nastaveno rozpětí specifické daně z cigaret na 5 % až 75 % souhrnné výše poměrné spotřební daně a specifické spotřební daně ukládané na tyto cigarety a v druhé fázi, která započala od 1.7.1978 bylo nastaveno rozpětí specifické daně z cigaret na 5 % až 55 % celkového daňového zatížení, které vychází ze souhrnu poměrné spotřební daně, specifické spotřební daně a daně z obratu (DPH) ukládané na tyto cigarety.

Novely směrnice Rady 92/79/EHS se zabývaly úpravou zdanění v případě ovlivnění (změn) výše celkové minimální spotřební daně, zvýšením daní z důvodů ochrany zdraví, kdy byl s účinností od 1.7.2002³¹ zaveden i hodnotový limit minimální výše daně na 60 € za 1 000 kusů cigaret nejžádanější cenové kategorie a následně se od 1. července 2006 tato částka zvýšila na 64 €, stanovily se i podmínky, za nichž nemusí celková minimální spotřební daň dosáhnout výši 57 % maloobchodní prodejní ceny cigaret nejžádanější cenové kategorie. Novely směrnice Rady 92/80/EHS potom zvyšovaly sazby specifické i valorické daně.

3.2.5 Ostatní legislativa Evropské unie v oblasti spotřebních daní

Z ostatní legislativy dotýkající se oblasti spotřebních daní je nezbytné zmínit zejména legislativu s přímým účinkem, tak aby bylo dosaženo jednotné úpravy ve všech členských státech. To je zajištěno prostřednictvím nařízení. Ze základních je to nařízení Komise

³¹ S výjimkami pro některé státy.

(EHS) č. 2719/92, nařízení Komise (EHS) č. 3649/92 a nařízení Komise (ES) č. 31/96. Tato nařízení stanoví vzor průvodního úředního dokladu při přepravě výrobků podléhajících spotřební dani v rámci režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně, vzor zjednodušeného průvodního dokladu pro pohyb výrobků podléhajících spotřební dani, které byly propuštěny pro domácí spotřebu v odesílajícím členském státě, uvnitř Společenství a vzor potvrzení o osvobození od spotřební daně.

Z dalších předpisů to jsou např. nařízení Komise (ES) č. 3199/93, kterým je stanoveno vzájemné uznávání postupů úplné denaturace lihu pro účely osvobození od spotřební daně, směrnice Rady 95/60/ES o daňovém značení plynových olejů a petroleje, rozhodnutí Evropského parlamentu a Rady č. 1152/2003/ES o zavedení elektronického systému pro přepravu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani, které již bylo zmíněno v předchozích podkapitolách a nařízení Komise (ES) č. 684/2009, kterým se provádí směrnice Rady 2008/118/ES, pokud jde o elektronické postupy pro přepravu zboží podléhajících spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně.

Významným předpisem v oblasti vzájemné spolupráce³² mezi správními orgány jednotlivých členských států je nařízení Rady (ES) č. 2073/2004 o správní spolupráci v oblasti spotřebních daní, které stanoví podmínky, za kterých správní orgány členských států příslušné pro provádění právních předpisů o spotřebních daních spolupracují mezi sebou navzájem a s Komisí za účelem zajištění dodržování předpisů.

3.3 Nejbližší změny legislativy v oblasti spotřebních daní

Pro všechny návrhy na legislativní změny v oblasti zdanění spotřebními daněmi se obecně velmi obtížně hledá podpora jednotlivých členských států. To je dáno hlavně rozdílným historickým vztahem některých členských států k jednotlivým výrobkům, zejména k pivu a vínu.

Nejbližší změnou je tak od roku 2008 připravovaná úprava sazeb u tabákových výrobků, která byla schválena 16. února 2010 přijetím směrnice Rady 2010/12/EU, kterou se mění

³² Prvním aktem upravujícím spolupráci i v oblasti spotřebních daní byla směrnice Rady 77/799/EHS o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní a daní z pojistného.

směrnice 92/79/EHS, 92/80/EHS a 95/59/ES o struktuře a sazbách spotřební daně z tabákových výrobků a směrnice 2008/118/ES. Po přezkoumání dosavadního stavu se upouští od způsobu zdanění cigaret podle ceny nejžádanější cenové kategorie a bude se nově vycházet z vážené průměrné maloobchodní prodejní ceny³³. Z důvodů zajištění většího sblížení úrovně zdanění, vyšší úrovně ochrany lidského zdraví a také snaze snížit výskyt podvodů a pašování tabákových výrobků v EU se zvyšují sazby minimální úrovně zdanění.

Od 1. ledna 2014 tak má být celková spotřební daň z cigaret nejméně 60 % vážené průměrné maloobchodní prodejní ceny cigaret propuštěných ke spotřebě a zároveň nesmí být nižší než 90 € z 1 000 kusů cigaret bez ohledu na váženou průměrnou maloobchodní prodejní cenu. Bulharsku, Estonsku, Řecku, Lotyšsku, Litvě, Maďarsku, Polsku a Rumunsku se však povoluje přechodné období až do 31. prosince 2017. Postupně se po dvou až třech letech zvedá celková spotřební daň (specifická daň, valorická daň nebo kombinace obojího, bez DPH) z jemně řezaného tabáku k ruční výrobě cigaret, kdy od 1. ledna 2011 činí nejméně 40 % vážené průměrné maloobchodní prodejní ceny jemně řezaného tabáku k ruční výrobě cigaret propuštěného ke spotřebě nebo je nejméně ve výši 40 € za kilogram, až po konečně uvažovaný termín od 1. ledna 2020, kdy má celková spotřební daň dosáhnout nejméně 50 % vážené průměrné maloobchodní prodejní ceny nebo částky nejméně 60 € za kilogram.

Od 1. ledna 2011 má činit celková spotřební daň u doutníků a doutníčků 5 % maloobchodní prodejní ceny včetně všech daní nebo 12 EUR za 1 000 kusů či za kilogram a u tabáku ke kouření jiného než jemně řezaného tabáku k ruční výrobě cigaret 20 % maloobchodní prodejní ceny včetně všech daní nebo 22 EUR za kilogram. Ve směrnici 95/59/ES se zpřesňují definice tabákových výrobků, aby se tak zabránilo obcházení nejednoznačných výkladů jednotlivých ustanovení, zejména u doutníků a doutníčků a tabákového odpadu. Dále se snižuje rozpětí specifické složky spotřební daně z cigaret, kdy ta do 31. prosince 2013 činí 5 % až 76,5 % a od 1. ledna 2014 7,5 % až 76,5 % celkového daňového zatížení, které tvoří součet specifické spotřební daně, procentní spotřební daně a

³³ Vážená průměrná maloobchodní prodejní cena se vypočítá tak, že se celková hodnota všech cigaret propuštěných ke spotřebě podle maloobchodní prodejní ceny včetně všech daní, vydělí celkovým množstvím cigaret propuštěných ke spotřebě. Stanoví se do 1. března každého roku na základě údajů týkajících se všech cigaret propuštěných ke spotřebě v předchozím kalendářním roce.

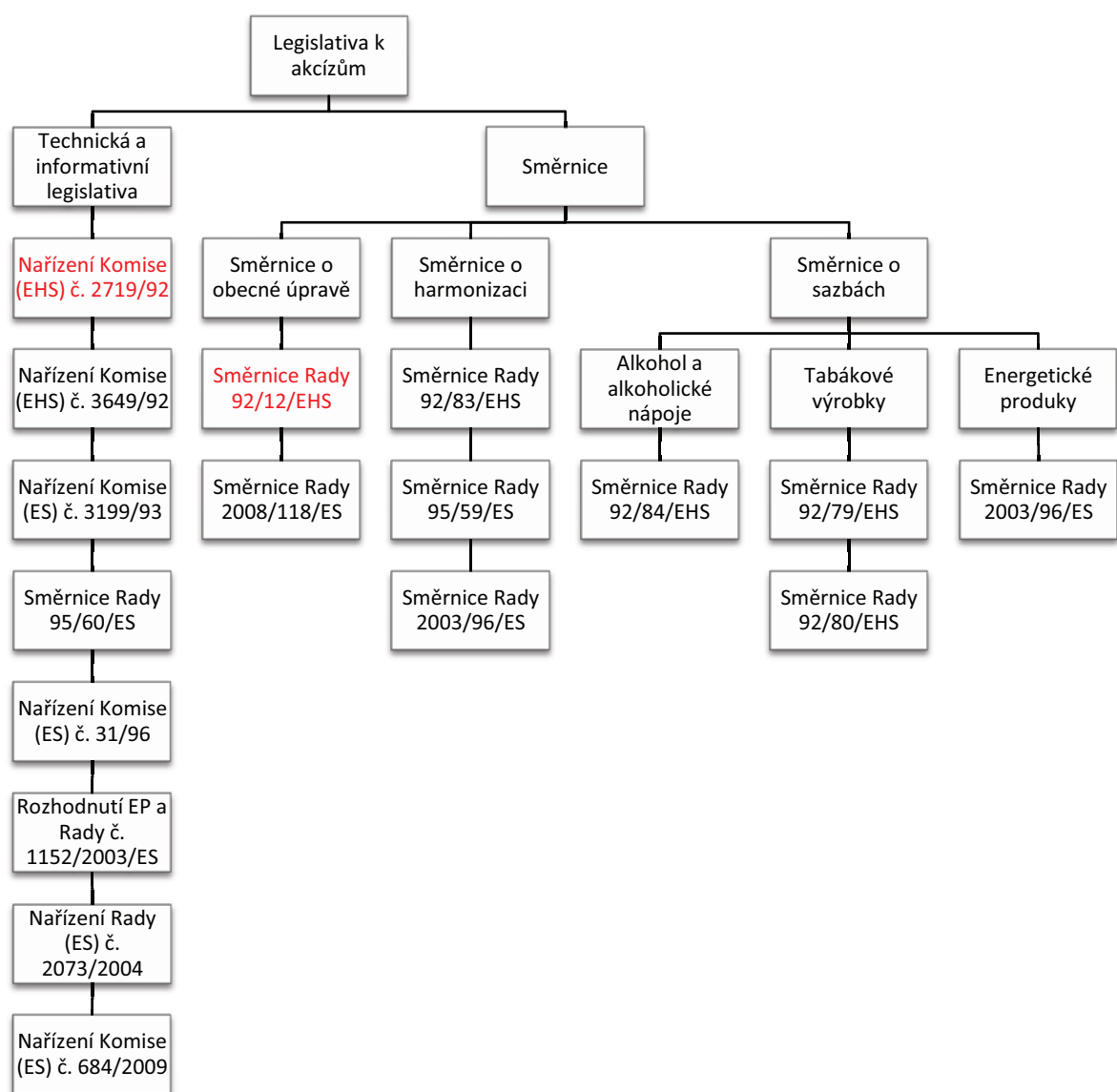
DPH vybírané z vážené průměrné maloobchodní prodejní ceny. V souvislosti se zvýšením sazeb daně tabákových výrobků se směrnice 2008/118/ES doplňuje o možnost omezit limit množství cigaret dopravovaných z členských států, které uplatňují nižší míru zdanění na 300 ks, tak aby nebyly výrazně porušeny zásady rovné hospodářské soutěže.

Jak již bylo zmíněno v předchozí podkapitole, návrh na změny směrnice 92/84/EHS o sbližování sazeb spotřební daně z alkoholu a alkoholických nápojů, spočívající ve zvýšení minimálních sazeb o 31 %, byl zamítnut.

Zatím ještě nebylo rozhodnuto o návrhu³⁴ na změnu směrnice 2003/96/ES, který zavádí postupné zvýšení minimální sazby spotřební daně z motorové nafty tak, aby na konci období jejího postupného růstu (1.1.2014), došlo k jejímu vyrovnání se spotřební daní z benzínu na částku 380 € na 1 000 litrů.

V následujícím Obr. 4 je uveden přehled významných předpisů upravujících oblast spotřebních daní platných k 1.4.2010, kterým je věnován předchozí text.

³⁴ Viz KOM(2007) 52 v konečném znění.



Obr. 4: Důležité předpisy v oblasti akcízů - stav k 1.4.2010

Zdroj: Vlastní upravené zpracování podle ŠIROKÝ, J. Daně v Evropské unii. 3. vyd. Praha: Linde, 2009. 356 s. ISBN 978-80-7201-746-1.

Na úrovni EU je již jasně definován okruh výrobků podléhajících spotřebním daním, kterými se postupným vývojem staly energetické produkty zahrnující minerální oleje, zemní plyn, pevná paliva a elektřina, alkoholické nápoje zahrnující pivo, víno, meziprodukty a lihoviny a tabákové výrobky zahrnující cigarety, doutníky a doutníčky, tabák ke kouření a ostatní tabák. Byl stanoven způsob jejich zdanění, podmínky osvobození od daně nebo uplatňování snížené sazby daně, podmínky dopravy výrobků mezi členskými státy v režimu podmíněného osvobození včetně evidence a kontroly prostřednictvím jednotného

elektronického systému. Rada států si však v legislativě EU vymohla výrazné výjimky, které se většinou týkají odložení termínu zavedení minimálních sazeb zdanění.

I přes podstatné změny legislativy v oblasti obecné úpravy spotřebních daní od 1. dubna 2010, je jasné, že proces harmonizace spotřebních daní není a zcela určitě nebude v příštích deseti letech ukončen. Až do tohoto období jsou prozatím naplánovány harmonizační kroky v oblasti tabákových výrobků. Orgány EU jsou si vědomy trvajících výrazných rozdílů ve zdanění mezi jednotlivými státy, které negativně ovlivňují hospodářskou soutěž i volný pohyb zboží, což ohrožuje základní předpoklady fungování vnitřního trhu EU. Nelze vyloučit ani další zpřesnění definic jednotlivých výrobků z důvodů omezení snah vyhnout se předmětu zdanění, které jsou nejvíce patrné u tabákových výrobků.

4. Legislativa České republiky související se spotřebními daněmi

Jak již bylo zmíněno v předchozí kapitole, legislativa EU, na rozdíl od legislativy ČR, zahrnuje pod pojem spotřební daně (vhodněji akcízy) i daně ze zemního plynu a některých dalších plynů, z pevných paliv a z elektřiny. Tyto tzv. energetické daně³⁵ byly v daňové soustavě ČR zavedeny od 1.1.2008 a v českém právní řádu je upravují části čtyřicátá pátá až čtyřicátá sedmá zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, a proto tyto daně nejsou dále součástí této DP. V této kapitole je stručně charakterizována legislativa ČR z oblasti spotřebních daní a legislativa související se správou těchto daní.

4.1 Zákon o spotřebních daních

V druhé kapitole DP byl stručně charakterizován historický vývoj spotřebních daní v ČR a jejich zavedení do daňové soustavy ČR od 1.1.1993. Větší význam pro oblast spotřebních daní v ČR však přinesl až 1. leden 2004. Tímto datem vstoupil v účinnost zcela nový zákon č. 353/2003 Sb. o spotřebních daních. Důvodem pro jeho přijetí bylo sblížení právní úpravy spotřebních daní v ČR s právní úpravou EU prostřednictvím transformace směrnic charakterizovaných k předchozí kapitole DP. Cílem zákona byla zásadní změna správy spotřebních daní. Ta byla z územních finančních orgánů převedena na celní orgány, což bylo zdůvodněno snahou využít uvolněné personální zdroje celní správy v souvislosti s ukončením pravidelných kontrol zboží na státní hranici po vstupu ČR do EU a zejména potřebou zavedení účinného daňového dohledu na pohybem vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně. Výkon správy spotřebních daní prostřednictvím celních orgánů je obvyklý ve většině zemí EU³⁶. Základem režimu podmíněného osvobození od daně je využívání daňových skladů. V daňových skladech a při dopravě mezi těmito sklady se vybrané výrobky pohybují pod daňovým dohledem. Zároveň byly ze směrnic zavedeny a definovány další pojmy jako např. provozovatel daňového skladu, oprávněný příjemce,

³⁵ Většinou však bývají formálně nepřesně označeny jako ekologické daně.

³⁶ Podle databáze spotřebních daní států EU, http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxinv.

uživatel vybraných výrobků osvobozených od daně, podmíněné osvobození od daně apod.
[18]

4.1.1 Konstrukce zákona

Vnitřní členění zákona je zobrazeno na Obr. 5. Z obrázku je zřejmé, že bylo zvoleno řešení jednoho zákona pro všechny komodity vybraných výrobků.

části zákona		
první	obecná ustanovení	§§ 1 - 43
druhá	zvláštní ustanovení pro: daň z minerálních olejů	§§ 44 - 65
	daň z lihu	§§ 66 - 79
	daň z piva	§§ 80 - 91
	daň z vína a meziproduktů	§§ 92 - 100b
	daň z tabákových výrobků	§§ 100c - 131
třetí	omezení prodeje lihovin a tabákových výrobků	§§ 132 - 134
čtvrtá	značkování a barvení vybraných minerálních olejů	§§ 134a - 134k
pátá	značkování některých dalších minerálních olejů	§§ 134l - 134v
šestá	správní delikty	§§ 135 - 135l
sedmá	společná, přechodná, zrušovací a závěrečná ustanovení	§§ 136 - 142

Obr. 5: Vnitřní členění zákona o spotřebních daních v ČR - stav k 1.4.2010

Zdroj: Vlastní upravené zpracování podle SVÁTKOVÁ, S. Spotřební a ekologické daně v České republice. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2009. 300 s. ISBN 978-80-7357-443-7.

Obecná ustanovení v části první definují základní prvky předmětu úpravy a správy daně společné pro všechny druhy vybraných výrobků. Jedná se především o obecné vymezení okruhu plátců daně, předmětu daně, okamžiku vzniku povinnosti daň přiznat a zaplatit, osvobození od daně, ale i způsob a náležitosti dokladů prokazující zdanění, dovoz a dopravu vybraných výrobků na daňové území ČR a mimo něj. Zvláštní ustanovení v části druhé pak u jednotlivých komodit vybraných výrobků tyto prvky blíže specifikují a stanoví základ daně, sazby daně a další upřesňující ustanovení správy daně. Omezení prodeje lihovin a tabákových výrobků v části třetí se týká specifických prodejních míst a podmínek

prodeje. Značkování a barvení minerálních olejů původně upravoval jiný zákon³⁷ a od 1.1.2007 byla příslušná ustanovení transformována do části čtvrté a páté zákona o spotřebních daní. Správní delikty v části šesté vymezuje přehled skutkových podstat přestupků fyzických osob a správních deliktů právnických nebo podnikajících fyzických osob při porušení okruh chráněných zájmů tímto zákonem. Společná, přechodná, zrušovací a závěrečná ustanovení v části sedmé jsou součástí každého právního předpisu.

V následující charakteristice se stručně zaměřím jen na oblasti, které jsou nejčastějším cílem působení rizik.

4.1.2 Předmět daně

Zákon mezi předmět daně řadí vybrané výrobky, kterými jsou minerální oleje, líh, pivo, víno a meziprodukty, tabákové výrobky vyrobené na daňovém území Evropského společenství nebo dovezené na daňové území Evropského společenství. Jak již bylo konstatováno v předchozích kapitolách, zdanění energetických produktů a elektřiny jsou upraveny jiným zákonem.

V jednotlivých odstavcích § 45 zákona jsou částečně za pomoci kódů kombinované nomenklatury specifikovány minerální oleje, které jsou předmětem daně. Rozdělení působí rozsáhle a složitě právě z důvodu omezení rizik volného výkladu jednotlivých ustanovení a tím omezení prostoru pro možné daňové úniky. Předmětem daně jsou totiž některé minerální oleje jen v případě jejich určitého konečného použití, např. pro pohon motorů nebo pro výrobu tepla. Předmět daně u minerálních olejů také ovlivňuje snaha EU snížit energetickou závislost na dodávkách ropy zvýšením podílu biosložky v pohonných hmotách. Přestože se ukazuje, že výroba biosložek je nákladná a vzniká při ní více skleníkových plynů, je zřejmé, že podíl metylesterů nebo etylesterů mastných kyselin³⁸ a bioetanolu³⁹, bude růst. Jejich povinné přimíchávání do pohonných hmot, s postupně

³⁷ Zákon č. 136/1994 Sb. o barvení a značkování některých uhlovodíkových paliv a maziv a o opatřeních s tím souvisejících, a o změně dalších zákonů.

³⁸ Obecně označované jako FAME z angl. Fatty Acid Methyl Esters, v ČR nejpoužívanější MEŘO - metylester řepkového oleje nebo EEŘO - etylester řepkového oleje.

³⁹ Jde o kvasný líh nejčastěji vyráběný z obilovin, kukuřice, brambor, cukrové řepy a cukrové třtiny.

rostoucím podílem, bylo v ČR zavedeno zákonem o ochraně ovzduší⁴⁰ od září 2007 (do nafty) a od ledna 2008 (do benzínu).

Předmět daně u lihu, piva, vína a meziproduktů je vymezen srozumitelněji. Předmětem daně z lihu je líh (etanol) obsažený ve výrobcích, pokud je celkový obsah lihu v těchto výrobcích vyšší než 1,2 % objemových etanolu. Výjimkou jsou výrobky se samostatným předmětem daně (pivo a dále víno, vermut a ostatní víno a ostatní kvašené nápoje pokud celkový obsah lihu v nich nepřesahuje 22 % objemových etanolu). Předmětem daně z piva je pivo ze sladu s obsahem více než 0,5 % objemových alkoholu, nebo směsi piva a nealkoholických nápojů s obsahem více než 0,5 % objemových alkoholu. Koncentrace piva se vyjadřuje v hmotnostních procentech extraktu původní mladiny. Předmětem daně z vína jsou vína, fermentované nápoje a meziprodukty s obsahem alkoholu větším než 1,2 % objemových alkoholu, ale nepřesahujícím 22 % objemových alkoholu. Zákon dále specifikuje šumivá vína, tichá vína a meziprodukty.

Předmětem daně z tabákových výrobků jsou cigarety, doutníky, cigarillos a tabák ke kouření. Zdaňován je, s výjimkou šňupavých a žvýkacích tabáků, i ostatní tabák určený pro konečného spotřebitele a k jinému účelu, než ke kouření.

4.1.3 Osvobození od daně

Zákon definuje dva druhy osvobození od daně. Prvním je podmíněné osvobození, které je dočasné, po dobu umístění vybraných výrobků v daňovém skladu nebo dopravy mezi daňovými sklady, případně k oprávněnému příjemci. Druhým je osvobození trvalé, přestože zákon tento termín nepoužívá. [13]

V části první jsou definovány situace, za nichž jsou vybrané výrobky osvobozeny od daně bez ohledu na to, o jaký druh vybraných výrobků se jedná. Obecně jde o výrobky dovezené ze třetích zemí, na které se vztahuje osvobození od cla⁴¹ nebo od DPH⁴², případně dopravené z jiného členského státu pro ozbrojené síly členských států NATO pro jejich

⁴⁰ Zákon č. 86/2002 Sb., o ochraně ovzduší a o změně některých dalších zákonů.

⁴¹ To je upraveno nařízením Rady (ES) č. 1186/2009, o systému Společenství pro osvobození od cla.

⁴² § 71 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

použití v tuzemsku nebo pro osoby požívající výsad a imunit. Zákon také pamatuje na osvobození nakoupených výrobků od daně pro složky integrovaného záchranného systému za stavu ohrožení a válečného stavu. V části druhé je pak osvobození od daně vztaženo k jednotlivým vybraným výrobkům. [13]

Hlavní podmínkou osvobození některých minerálních olejů od daně je jejich použití pro jiné účely než pro pohon motorů nebo pro výrobu tepla. Výjimkou je použití vybraných minerálních olejů jako pohonná hmota pro leteckou dopravu a letecké práce, případně pro plavby po vodách. Z výjimky jsou vyloučeny pohonné hmoty pro soukromé rekreační létání a soukromá rekreační plavidla⁴³. Další podmínkou osvobození některých minerálních olejů je jejich použití pro výrobu výrobků, které nejsou předmětem daně za předpokladu vlastnictví živnostenského oprávnění pro výrobu a dovoz chemických látek a chemických přípravků. Osvobození se dále vztahuje na odpadní oleje použité k mineralogickým postupům nebo v metalurgických procesech a minerální oleje spotřebované v prostorách daňového skladu, kde byly vyrobeny nebo zpracovány, pro účely výroby s vyloučením použití pro pohon motorů. Z důvodů podpory výzkumu, vývoje a používání alternativních pohonných hmot jsou osvobozeny směsi vybraných minerálních olejů a zvláště denaturovaného lihu nebo vody, případně minerální oleje vyrobené z nepotravinářských částí biomasy nebo z biologického odpadu, používané jako testované pohonné hmoty v rámci pilotních projektů schválených Ministerstvem životního prostředí a Ministerstvem financí. Ze stejných důvodů jsou pro pohon motorů osvobozeny rostlinné oleje, metylestery nebo etylestery mastných kyselin označované jako bionafta a dále zkapalněný bioplyn.

Osvobození u lihu, piva, vína a meziproductů je ovlivněno jejich rozsáhlým použitím pro jiné účely než přímou konzumaci. Vztahuje se tak na líc, pivo, víno a meziproducty, které jsou vstupní surovinou při výrobě potravin a přídatných látek do potravin v rámci podnikání nebo pokud jsou určeny pro výrobu a přípravu léčiv. Množství těchto komodit vybraných výrobků je v potravinářských výrobcích omezeno limity. Ve 100 kg čokoládových výrobků nesmí podíl etanolu nebo alkoholu činit více než 8,5 litru. U ostatních výrobků je podíl etanolu nebo alkoholu omezen na nejvýše 5 litrů ve 100 kg. Ve

⁴³ Viz ustanovení § 49 odst. 10 a 12 zákona č. 353/2003 Sb. o spotřebních daních.

vyrobených nápojích nesmí obsah etanolu nebo alkoholu přesáhnout 1,2 % objemových. Bez omezení je osvobozen etanol obsažený v léčivech. Osvobozen je denaturovaný líh⁴⁴, a to jak obecně denaturovaný, tak i zvláště denaturovaný syntetický i kvasný. Logické je osvobození lihu ve znehodnocených nebo zničených výrobcích za přítomnosti pracovníků celního úřadu. Osvobozeno je pivo, víno a meziprodukty určené pro výrobu octa. Zvláštností je osvobození domácí výroby piva fyzickou osobou pro vlastní spotřebu domácnosti a blízkých osob včetně hostů až do 200 l v kalendářním roce, pokud nebude prodáváno. Kromě tabákových výrobků, které jsou osvobozeny pro nezbytné výrobní zkoušky, jsou všechny ostatní komodity vybraných výrobků osvobozeny do výše technických ztrát. Mimo minerálních olejů jsou všechny ostatní komodity vybraných výrobků osvobozeny od daně, pokud jsou obsaženy v povinně odebraných vzorcích, případně ve vzorcích odebraných celním úřadem.

4.2 Další legislativa související se spotřebními daněmi

4.2.1 Zákon o povinném značení lihu

Již v roce 2003 vláda uložila Ministerstvu financí ČR, aby vypracovalo a předložilo návrh zákona o povinném značení lihu. Zákon⁴⁵ pak byl 9. prosince 2004 schválen pod č. 676/2004 Sb. s účinností od 1. července 2005. Záměrem zákona bylo omezení nelegální výroby lihu a zajištění, aby výroba, dovoz, prodej, skladování, distribuce a vývoz lihu probíhalo v souladu zejména s předpisy, které upravují nakládání s lihem a spotřební daně.

Zákon proto zavedl povinnost značení každého spotřebitelského balení lihu od objemu 0,2 l, které je určeno pro tuzemský trh, kontrolní páskou tak, aby při otevření spotřebitelského balení došlo k jejímu poškození. Kontrolní páska na rozdíl od tabákové nálepky neobsahuje spotřební daň a její funkce je výhradně kontrolní. Kontrolní páska je ceninou, kterou vyrábí Státní tiskárna cenin, obsahující ochranné prvky a desetimístný evidenční

⁴⁴ Denaturací lihu se podle § 2 odst. 1 písm. e) zákona č. 61/1997 Sb. o lihu, rozumí jakýkoli proces, kterým se líh stává za pomoci denaturačních prostředků nepoužitelný ke konzumaci.

⁴⁵ Zákon o povinném značení lihu a o změně zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

kód, jehož součástí je čtyřmístné registrační odběrné číslo, kód žádosti o přidělení kontrolních pásek a kód zařazení podle úrovně objemové koncentrace etanolu. Lze tak při kontrole zjistit konkrétního odběratele kontrolních pásek a údaje o objednateli. Zákon dále stanoví způsob značení kontrolní páskou, povinnost registrace a způsob provádění kontrol, ke které jsou zmocněny celní ředitelství a celní úřady, ukládání sankcí za nesplnění nebo porušení povinností stanovených navrhovaným zákonem včetně propadnutí, zabránění a zničení zajištěného neznačeného lihu, kontrolních pásek nebo jejich padělků. Pokud však územní finanční orgány, Česká obchodní inspekce, Státní zemědělská a potravinářská inspekce nebo Policie České republiky zjistí při své činnosti neznačený líh, neoprávněné nakládání s kontrolními páskami nebo jejich padělky, jsou tyto orgány oprávněny neznačený líh, kontrolní pásky nebo jejich padělky zajistit s tím, že budou informovat místně příslušný celní úřad a věc mu postoupí k vyřízení. [17]

K zákonu také byla vydána prováděcí vyhláška⁴⁶, která stanoví obsahové a technické náležitosti související s kontrolními páskami, způsob objednání, odběru a evidence kontrolních pásek a nařízení vlády⁴⁷, které stanoví hodnotu kontrolní pásky částkou 0,33 Kč za kus.

Zákon byl za dobu své účinnosti šestkrát novelizován, přičemž nejvýraznější změny přinesla předposlední novela. Tento návrh novely zákona byl do schvalovacího procesu zařazen již v polovině roku 2007 s předpokládanou účinností od 1. července 2008. Cílem bylo, po dvouleté zkušenosti s prováděním zákona, lépe upravit některá ustanovení zákona, aby bylo možné účinněji zamezit daňovým a celním únikům v oblasti nakládání s lihem. Nově byl vymezen pojem spotřebitelského balení, které bylo omezeno na nádobu nebo jiný obal s objemem do 6 l a povinnost značení kontrolní páskou byla snížena na spotřebitelské balení s objemem přesahujícím 0,1 l, zpřesněn byl také pojem nakládání s lihem a nově byl vložen pojem nakládání s kontrolní páskou a jejím padělkem. Dále byl upraven okruh osob, na které se povinnost značení vztahuje, nově řešena doprava lihu na místo značení, objednávka byla nahrazena pojmem žádost o přidělení kontrolních pásek, zjednodušena

⁴⁶ Vyhláška č. 149/2006 Sb., kterou se provádí zákon č. 676/2004 Sb., o povinném značení lihu a o změně zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, ve znění zákona č. 545/2005 Sb..

⁴⁷ Nařízení vlády č. 172/2006 Sb. o stanovení hodnoty kontrolní pásky určené ke značení lihu vyrobeného na daňovém území České republiky nebo na daňové území České republiky dovezeného.

byla evidence a vracení zničených a poškozených kontrolních pásek a upravena byla i oblast správního trestání. V zákoně bylo nastaveno roční přechodné období do 30. června 2009 pro doprodej zásob lihu, který podle stávajícího zákona značení nepodléhal (převážně se jednalo o spotřebitelská balení o objemu 0,2 l). [17] Protože byl zákon schválen až 22.7.2009 pod č. 289/2009 Sb. s nabytím účinnosti od 1. října 2009, paradoxně tak nastala situace, kdy výrobci a obchodníci původně uvažované roční přechodné období v zákoně nemohli využít.

Zákon o správě daní a poplatků

Pro úplnost je nutné uvést též zákon č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků, který je procesněprávní normou a upravuje správu daní, poplatků, odvodů, záloh na tyto příjmy a odvodů za porušení rozpočtové kázně, které jsou příjmem státního rozpočtu, státních finančních aktiv nebo rezervních fondů organizačních složek státu, rozpočtů územních samosprávných celků nebo státních fondů nebo Národního fondu. Zákon upravuje nejen postup správce daně, ale i všech osob zúčastněných na daňovém řízení.

Zákon je rozdělen na osm částí, které jej člení na obecná ustanovení, přípravné řízení, vyměřovací řízení, řádné opravné prostředky, mimořádné opravné prostředky, placení daní. Část, která se věnovala zvláštním ustanovením k jednotlivým druhům daní, je celá prakticky zrušena, neboť byla zapracována do jednotlivých speciálních zákonů.

Zákon za dobu svojí existence doznal šedesát čtyři novelizací. I to je jeden z důvodů, proč jeho platnost končí k 31.12.2010.

Daňový řád

Od 1. ledna 2011 nabude účinnosti nový daňový řád upravený zákonem č. 280/2009 Sb., který výše uvedený zákon o správě daní a poplatků nahradí. Odlišně od zákona o správě daní a poplatků upravuje nebo nově vymezuje postavení správce daně a osob zúčastněných na správě daní, pravomoc a postup správců daní, práva a povinnosti daňových subjektů a třetích osob, které jim vznikají při správě daní, placení daní, daňové řízení, právní nástupnictví, opravné a dozorčí prostředky a následky porušení povinností při správě daní.

4.3 Správa spotřebních daní celními orgány

Správu spotřebních daní od 1.1.2004 vykonávají celní úřady a celní ředitelství. Ty spolu s Generálním ředitelstvím cel patří do soustavy celních orgánů, které tvoří Celní správu České republiky.

Celní správa ČR byla zřízena zákonem č. 185/2004 Sb. k 1.5.2004, čímž byla završena reorganizace související se vstupem ČR do EU a ukončení výkonu pravidelných kontrol na státních hranicích. Celní správa ČR je bezpečnostním sborem. Mimo správy spotřebních a energetických daní plní stanovené úkoly v oblasti celnictví včetně správy cel, tzv. dělené správy⁴⁸, ochrany práv duševního vlastnictví, nakládání s odpady a s obalovým materiálem, silniční dopravy a zaměstnávání cizinců. Pověřené orgány Celní správy ČR mají postavení orgánu činného v trestním řízení⁴⁹ a provádí tak řízení o trestných činech spáchaných porušením předpisů o spotřebních a energetických daní a celních a ostatních daňových předpisů v souvislosti s přepravou zboží přes státní hranice České republiky.

Všeobecné úkony správy spotřebních daní vykonává celní úřad. Přijímá daňové přiznání, eviduje platby a odvody spotřební daně, potvrzuje zahájení a ukončení dopravy vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně, přijímá a vrací zajištění daně, vydává povolení ručiteli zajištění daně pro dopravu výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně a povolení pro jednorázové přijetí vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně.

Celní ředitelství se v rámci správy spotřebních daní zabývá převážně povolovacím řízením. Rozhoduje o vydání zvláštního povolení na přijímání a užívání vybraných výrobků osvobozených od daně, povolení k provozování daňového skladu, povolení opakovanému přijímání vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně, povolení k nákupu zkapalněných ropných plynů uvedených do volného daňového oběhu a povolení ručitele zajištění daně pro provozování daňového skladu.

⁴⁸ Vybírání a vymáhání peněžitých plnění, která vznikla bez vydání správního aktu ze zákona, nebo která byla uložena jinými správními úřady v řízení podle správního řádu a která jsou příjmem státního rozpočtu, státních fondů nebo rozpočtů územních samosprávních celků.

⁴⁹ Podle § 12 odst. 1 zákona č. 114/1961 Sb. je orgánem činným v trestní řízení soud, státní zástupce a policejní orgán.

Celní úřady a celní ředitelství disponují rozsáhlým oprávněním ke kontrole dopravovaných a skladovaných vybraných výrobků včetně odběru vzorků. Mimo kontroly plnění podmínek u vydaných povolení, mohou vstoupit na jakékoliv místo, kde jsou vyráběny, zpracovávány nebo skladovány vybrané výrobky a to včetně bytu, který je užíván pro účely podnikání. Jsou také oprávněny zastavovat dopravní prostředky a provádět jejich kontrolu včetně dopravovaných zásilek. Oprávnění kontroly se vztahuje i dodržování povinností a zákazů při značkování a barvení minerálních olejů. V případě potřeby je možné využít i tzv. stálý daňový dozor, což je nepřetržitá přítomnost v prostorách plátců a uživatelů vybraných výrobků.

Pokud jsou dopravovány nebo skladovány vybrané výrobky v množství větším než pro osobní spotřebu (limity jsou uvedeny v kapitole 3.2.1) a není prokázáno jejich zdanění nebo oprávněné nabytí bez daně, rozhodne celní úřad nebo celní ředitelství o jejich zajištění včetně možného zajištění dopravního prostředku, kterým jsou převáženy. Pokud je poté prokázáno, že dopravované nebo skladované vybrané výrobky nebyly zdaněny, uloží se jejich propadnutí.

K 1.4.2010 je v ČR 8 celních ředitelství a 54 celních úřadů, které mají 2 pobočky a 18 externích oddělení.

5. Analýza ekonomických rizik související se zvýšením sazeb spotřebních daní

Každý ze subjektů spotřebních daní (dále SPD), počínaje občanem, který se podílí na spotřebě zboží zatíženém SPD, přes plátce, příp. poplatníka SPD a správcem daně, výkonnou a zákonodárnou mocí konče, sledují, ve většině případů, zcela rozdílné cíle. Zatímco občan chce uspokojit svoje potřeby pokud možno s co nejvyšším užitekem a plátce, příp. poplatník odvést nebo zaplatit SPD s minimálními náklady, správce daně musí za podmínek stanovených právními předpisy daň vyměřit, vybrat a odvést ve správné výši do státního rozpočtu. Tyto rozdílné cíle, v situaci zvýšení sazeb daní, vedou jedince, ale i organizované skupiny k jednání, které směřuje buď k vyhnutí se zdanění, případně dokonce k daňovým únikům a tím páchání trestné činnosti. Většina rizik související se zvýšením sazeb daně je zaměřena do oblasti předmětu zdanění a osvobození od daně. V této kapitole jsou rizika logicky rozdělena, analyzovány faktory ovlivňující míru rizika a charakterizovány indikátory rizik včetně analýzy inkasa za hodnocené období. Z charakteristiky indikátorů jsou u jednotlivých komodit vybraných výrobků identifikována nejvýznamnější rizika.

5.1 Definice rizika

Riziko má mnoho definic. Některá z nich⁵⁰ jej chápe jako nebezpečí, vysokou míru pravděpodobnosti nezdaru, ztráty. Rizika v této kapitole jsou obecně chápána jako vlivy, které mohou, především negativně, s jistou mírou pravděpodobnosti působit proti zamýšleným cílům, případně tyto cíle ohrožovat.

Rizik, v souvislosti se spotřebními daněmi, může působit celá řada jako např. zdravotní, ekologická a další. V této DP jsou definována a analyzována rizika ekonomická, která mají finanční či přesněji fiskální dopad, tzn. ovlivňující výši inkasa SPD.

⁵⁰ Význam slova riziko

URL:<<http://www.slovník-cizich-slov.cz/riziko.html>> [cit. 2010-02-13]

5.2 Rozdělení rizik

Rizika se podle společných znaků mohou vztahovat buď k jedné, nebo více kategoriím vybraných výrobků, případně mohou působit jen na některé fáze manipulace s vybranými výrobky. Podle těchto fází je můžeme členit na rizika související s:

- výrobou,
- dopravou,
- skladováním,

nebo je můžeme členit podle kategorií vybraných výrobků na rizika související s minerálními oleji, lihem (lihovinami), pivem, vínem a meziprodukty, tabákovými výrobky.

Podle efektu působení rizika na stanovený cíl je lze také členit na přímá a nepřímá. Rizika mohou být členěna i podle doby trvání na dočasná nebo trvalá.

Dále se v DP budu zabývat nejvýznamnějšími riziky, která jsou ovlivněna růstem sazeb SPD.

5.3 Společné faktory rizika

Mezi významné faktory rizika u všech kategorií vybraných výrobků, patří:

- sazby spotřebních daní vybraných výrobků,
- míra zdanění vybraných výrobků v členských státech EU,
- doprava vybraných výrobků z jiných členských států EU,
- osvobození od daně,
- stav legislativy,
- zneužití zvláštního povolení na přijímání a užívání vybraných výrobků osvobozených od daně,
- nedostatečná výše zajištění spotřební daně,
- nesprávné, resp. nepravdivé vedení účetní evidence, falšování údajů o vstupech a výstupech dané činnosti.

Mezi indikátory rizika lze zařadit:

- vývoj inkasa SPD,
 - každá výrazná změna vývoje inkasa musí být analyzována a nalezena příčina této změny, zvláště pokud není očekávána,
- údaje o spotřebě a zdanění,
 - oblast rizika lze odhalit komparací dostupných údajů o spotřebě z různých zdrojů s údaji uvedenými v daňovém přiznání,
- informace jiných subjektů,
 - lze využít informace jiných státních orgánů, např. údaje o kvalitě pohonných hmot zveřejňovaných Českou obchodní inspekcí i informace velkovýrobců, různých oborových svazů a sdružení o vývoji objemu výroby a poptávce spotřebitelů nebo trendech; mezi nejvýznamnější svazy a sdružení patří např. Unie výrobců lihovin České republiky, Česká asociace petrolejářského průmyslu a obchodu (ČAPPO), Český svaz malých nezávislých pivovarů (ČSMNP) apod.; řada výrobců provádí vlastní analýzy rizik na základě znalosti trhu (např. UNIPETROL, a.s., BENZINA, s.r.o. nebo Philip Morris ČR a.s.) a úzce spolupracuje s kontrolními orgány,
- případy porušení právních předpisů,
 - odhalené případy porušení předpisů mohou predikovat trendy pachatelů a slouží také jako zpětná vazba pro případnou iniciaci změn, zejména v oblasti legislativy.

5.3.1 Vývoj sazeb spotřebních daní

Sazby spotřebních daní některých komodit s nabytím účinnosti zákona č. 353/2003 Sb. o spotřebních daních od 1.1.2004 nesplňovaly minimální úroveň zdanění požadovanou směrnicemi EU. Přehled změn sazeb SPD u některých významných komodit vybraných výrobků za období od 1.1.2004 do 1.2.2010 zachycuje Tab. 2. Z tabulky je zřejmé, že mimo poněkud kuriózní snížení sazby SPD u cigaret o dva haléře od 1.5.2004 a snížení sazeb u směsí od 1.3.2008, byly sazby SPD zvyšovány. Nejčastěji pak u tabákových výrobků.

Tab. 2: Přehled změn⁵¹ sazeb spotřební daně u některých komodit vybraných výrobků

vybrané výrobky	sazby spotřebních daní s účinností od									
	1.1.04	1.5.04	1.7.05	1.4.06	1.1.07	1.3.07	1.1.08	1.3.08	1.1.10	1.2.10
bezolov. benzín (Kč/1 000 l)	11 840	11 840	11 840	11 840	11 840	11 840	11 840	11 840	12 840	12 840
olovnatý benzín (Kč/1 000 l)	13 710	13 710	13 710	13 710	13 710	13 710	13 710	13 710	13 710	13 710
motorová nafta (Kč/1 000 l)	9 950	9 950	9 950	9 950	9 950	9 950	9 950	9 950	10 950	10 950
lehký topný olej (Kč/1 000 l)	9 950	9 950	9 950	9 950	9 950	9 950	9 950	9 950	10 950	10 950
těžký topný olej (Kč/t)	472	472	472	472	472	472	472	472	472	472
odpadní olej (Kč/1 000 l)	0	0	0	0	0	0	660	660	660	660
zkapalněný ropný plyn - pohon motorů (Kč/t)	3 933	3 933	3 933	3 933	3 933	3 933	3 933	3 933	3 933	3 933
zkapalněný ropný plyn - výroba tepla (Kč/t)	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
zkapalněný ropný plyn - jiné použití (Kč/t)	1 290	1 290	1 290	1 290	1 290	1 290	1 290	1 290	1 290	1 290
zemní plyn - pohon motorů (Kč/t)	3 355	3 355	3 355	3 355	0	0	-	-	-	-
zemní plyn - výroba tepla (Kč/t)	0	0	0	0	0	0	-	-	-	-
zemní plyn - jiné použití (Kč/t)	387	387	387	387	387	387	-	-	-	-
směsi s § 45 odst. 2, písm. c) (Kč/1 000 l)	6 866	6 866	6 866	6 866	9 950	9 950	9 950	6 866	7 665	7 665
líh (etanol), lihoviny (Kč/hl)	26 500	26 500	26 500	26 500	26 500	26 500	26 500	26 500	28 500	28 500
líh v ovocných destilátech z pěstitel. pálení (Kč/hl)	13 300	13 300	13 300	13 300	13 300	13 300	13 300	13 300	14 300	14 300
pivo (základní sazba) (Kč/hl za celé % extraktu mladiny)	24	24	24	24	24	24	24	24	32	32
tichá vína (Kč/hl)	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
šumivá vína a meziprodukty (Kč/hl)	2 340	2 340	2 340	2 340	2 340	2 340	2 340	2 340	2 340	2 340
cigarety nad 70 mm (min. sazba) (Kč/kus)	0,96	0,94	1,13	1,36	1,36	1,64	1,92	1,92	1,92	2,10
doutníky, cigarillos (Kč/kus)	0,79	0,79	0,79	0,79	0,79	0,90	1,15	1,15	1,15	1,15
tabák ke kouření (Kč/kg)	660	660	720	810	810	905	1 280	1 280	1 280	1 340
ostatní tabák (Kč/kg)	660	660	720	810	810	905	1 280	1 280	1 280	1 340

Zdroj: vlastní zpracování podle zákona č. 353/2003 Sb.

U minerálních olejů byla dosažena minimální úroveň zdanění stanovená směrnicí Rady 2003/96/ES⁵², s výjimkou zkapalněných ropných plynů určených pro pohon motorů, u kterých byla sazba nižší v roce 2004 o necelých 54 Kč a v roce 2005 o necelých 20 Kč. I

⁵¹ Změny sazeb jsou podbarveny žlutě.

⁵² Příloha I, tabulka A. směrnice

tak sazby zůstaly v povolené toleranci dle čl. 13 odst. 2 uvedené směrnice. V dalších letech již byla minimální úroveň zdanění, díky posílení české měny, splněna. Z tabulky je zřejmé, že výše sazeb minerálních olejů se v období od 1.1.2004 do 31.12.2009 mimo směsi v podstatě neměnila. S účinností od 1.1.2010 došlo ke zvýšení sazeb bezolovnatého benzínu o 1 000 Kč (o 8,4 %) na 12 840 Kč/1 000 l, motorové nafty a lehkého topného oleje také o 1 000 Kč (o 10,1 %) na 10 950 Kč/1 000 l a směsi s metylestery řepkového oleje o 799 Kč (o 11,6 %) na 7 665 Kč/1 000 l. Vývoj sazeb u minerálních olejů byl vyvolán snahou o dosažení vyšších příjmů státního rozpočtu příp. úpravou, která měla podpořit ekologickou likvidaci odpadních olejů a záměrem zvýhodnit směsi s obsahem biosložky. Zdanění zemního plynu upravuje od 1.1.2008 část čtyřicátá pátá zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, neboť se zemní plyn stal součástí tzv. energetických daní, které nejsou předmětem této práce a proto sazby daně nejsou v tabulce uvedeny.

Další komoditou, u které nebyla dodržena minimální úroveň zdanění stanovená směrnicí Rady 92/79/ES⁵³, byly tabákové výrobky. ČR v přístupové smlouvě k EU⁵⁴ vyjednala přechodné období pro uplatňování celkové minimální spotřební daně ve výši 57 % z ceny pro konečného spotřebitele (včetně všech daní) a minimálně 60 € na 1 000 cigaret u cigaret nejžádanější cenové kategorie do 31. prosince 2006 s podmínkou, že během tohoto období ČR postupně přiblíží sazby spotřební daně k celkové minimální spotřební dani stanovené směrnicí. Odloženo bylo také uplatňování celkové minimální spotřební daně ve výši 64 € z ceny pro konečného spotřebitele (včetně všech daní) u cigaret nejžádanější cenové kategorie do 31. prosince 2007 se stejnou podmínkou. Dále bylo vyjednáno odložení uplatňování celkové minimální spotřební daně uvalené na jiné tabákové výrobky než cigarety podle čl. 3 odst. 1 směrnice 92/80/EHS do 31. prosince 2006. Postupně byly sazby

⁵³ Článek 2 směrnice

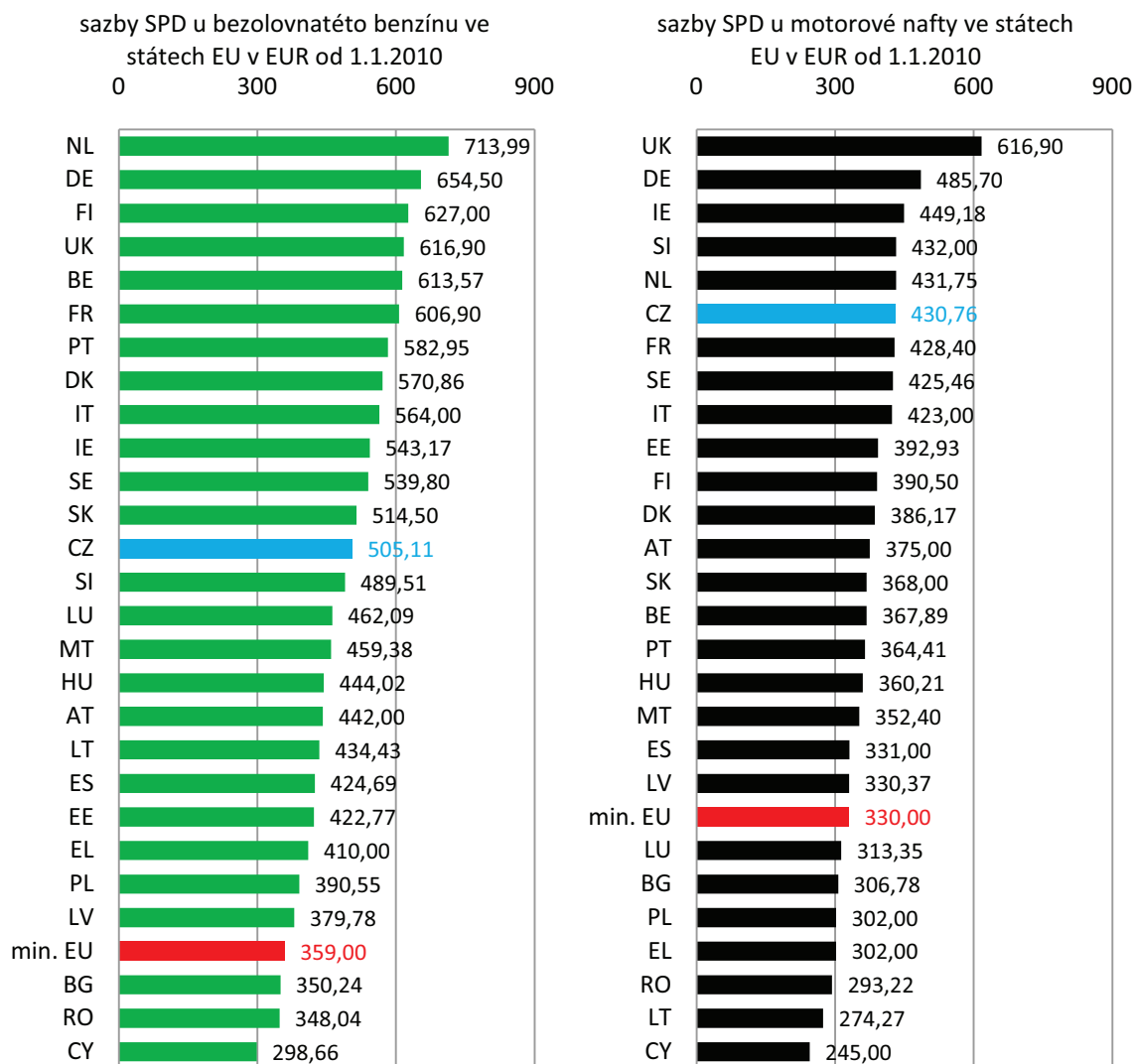
⁵⁴ Bod 5.2 přílohy V Aktu o podmínkách přistoupení České republiky, Estonské republiky, Kyprské republiky, Lotyšské republiky, Litevské republiky, Maďarské republiky, Republiky Malta, Polské republiky, Republiky Slovinsko a Slovenské republiky a o úpravách smluv, na nichž je založena Evropská unie jako Smlouvy mezi Belgickým královstvím, Dánským královstvím, Spolkovou republikou Německo, Řeckou republikou, Španělským královstvím, Francouzskou republikou, Irskem, Italskou republikou, Lucemburským velkovévodstvím, Nizozemským královstvím, Rakouskou republikou, Portugalskou republikou, Finskou republikou, Švédským královstvím, Spojeným královstvím Velké Británie a Severního Irska (členskými státy Evropské unie) a Českou republikou, Estonskou republikou, Kyprskou republikou, Lotyšskou republikou, Litevskou republikou, Maďarskou republikou, Republikou Malta, Polskou republikou, Republikou Slovinsko, Slovenskou republikou o přistoupení České republiky, Estonské republiky, Kyprské republiky, Lotyšské republiky, Litevské republiky, Maďarské republiky, Republiky Malta, Polské republiky, Republiky Slovinsko a Slovenské republiky k Evropské unii

tabákových výrobků zvyšovány. Minimální výše daně podle požadavků EU bylo u tabáku dosaženo se zpožděním až od 1.3.2007 a u cigaret dokonce až od 1.1.2008. Sazba SPD se od 1.1.2004 do 1.2.2010 zvýšila o 1,14 Kč (118,8 %) 2,10 Kč/kus u cigaret, o 0,36 Kč (45,6 %) na 1,15 Kč/kus u doutníků a cigarillos a o 680 Kč (103 %) na 1 340 Kč/kg u tabáku. Důvodem zvyšování sazeb tedy zpočátku bylo splnění podmínek EU, po jejich dosažení již jen snaha o zvýšení příjmové stránky státního rozpočtu.

V přístupové smlouvě k EU ČR vyjednala i trvalé uplatnění snížené sazby spotřební daně, která není nižší než 50 % základní vnitrostátní sazby spotřební daně z lihu, pro líh vyrobený pěstitelskými pálenicemi, které ročně vyrábějí více než 10 hektolitrů lihu z ovoce dodaného domácnostmi pěstitelů, s omezením množství na 30 litrů ovocných destilátů vyrobených na domácnost pěstitele ročně, určených výhradně pro osobní spotřebu. Tato výjimka byla zapracována do novelizace směrnice Rady 92/83/EHS. Minimální sazby spotřební daně z alkoholu, alkoholických nápojů, piva a vína, které byly stanoveny směrnicí Rady 92/84/EHS byly doloženy již k účinnosti zákona č. 353/2003 Sb. o spotřebních daních. Sazby SPD se od 1.1.2004 do 1.1.2010 nezměnily o tichých a šumivých vín i meziproductů. K růstu sazeb došlo až k 1.1.2010 z důvodů zvýšení příjmové stránky státního rozpočtu. U piva se základní sazba zvýšila o 8 Kč (33,3 %) na 32 Kč/hl za každé celé procento extraktu původní mladiny. U lihu v ovocných destilátech z pěstitelského pálení se sazba zvýšila o 1 000 Kč (7,5 %) na 14 300 Kč/hl a u ostatního lihu a lihovin o 2 000 Kč (7,5 %) na 28 500 Kč/hl. Důvodem zvýšení sazeb SPD bylo také zvýšení příjmové stránky státního rozpočtu.

5.3.2 Míra zdanění vybraných výrobků v členských státech Evropské unie

Poslední zvýšení sazeb SPD od 1.1.2010, resp. od 1.2.2010 zvýšilo i míru zdanění některých vybraných výrobků v ČR v porovnání s dalšími státy EU. V grafu na Obr. 6 je zobrazena aktuální míra zdanění bezolovnatého benzínu a motorové nafty v členských státech EU.



Obr. 6: Sazby spotřební daně bezolovnatého benzínu typu Natural 95 a motorové nafty v jednotlivých členských státech EU vyjádřené v EUR (kurz dle 2009/C 237/4 Úředního věstníku Evropské unie z 2.10.2009) s účinností od 1.1.2010 s vyznačením minimální úrovně zdanění

Zdroj: Vlastní zpracování podle údajů materiálu Evropské komise EXCISE DUTY TABLES, Part II – Energy products and Electricity, January 2010

Česká republika se tak v oblasti minerálních olejů zařadila mezi země s vyšší mírou zdanění, což znamená i vyšší riziko. Míru rizika navíc zvyšuje skutečnost, že zdanění v Rakousku a zejména v Polsku, tedy v nejbližších sousedních státech, je výrazně nižší než v tuzemsku. V případě benzínu typu Natural 95 je ČR na 13. pozici a s přepočtem sazby SPD ve výši 505,11 €/1 000 l výrazně přesahuje minimální úroveň zdanění, která k 1.1.2010 zůstala na výši 359 €/1 000 l. U motorové nafty je ČR dokonce na 6. pozici a s přepočtem sazby SPD ve výši 430,76 €/1 000 l také výrazně přesahuje minimální úroveň zdanění, která od stejného data vzrostla z 302 €/1 000 l na 330 €/1 000 l. V grafu je zachyceno i snížení SPD z motorové nafty na Slovensku, ke kterému došlo s účinností od

1.2.2010, kdy byla sazba snížena z 481,31 €/1 000 l na částku 368 €/1 000 l. Právě výrazně nižší míra zdanění v některých okolních státech je významný faktor, který ovlivňuje i míru rizika. Pro úplnost je potřeba doplnit, že přepočítací kurz sazeb SPD byl stanoven podle čl. 12 odst. 1 směrnice Rady 2003/96/ES dne 1.10.2009 a od současného kurzu⁵⁵ je pouze cca o 1,3 % vyšší. Rozdíl mezi státy s nejnižší a nejvyšší mírou zdanění je tak 239,1 % u bezolovnatého benzínu, resp. 247,7% u motorové nafty.

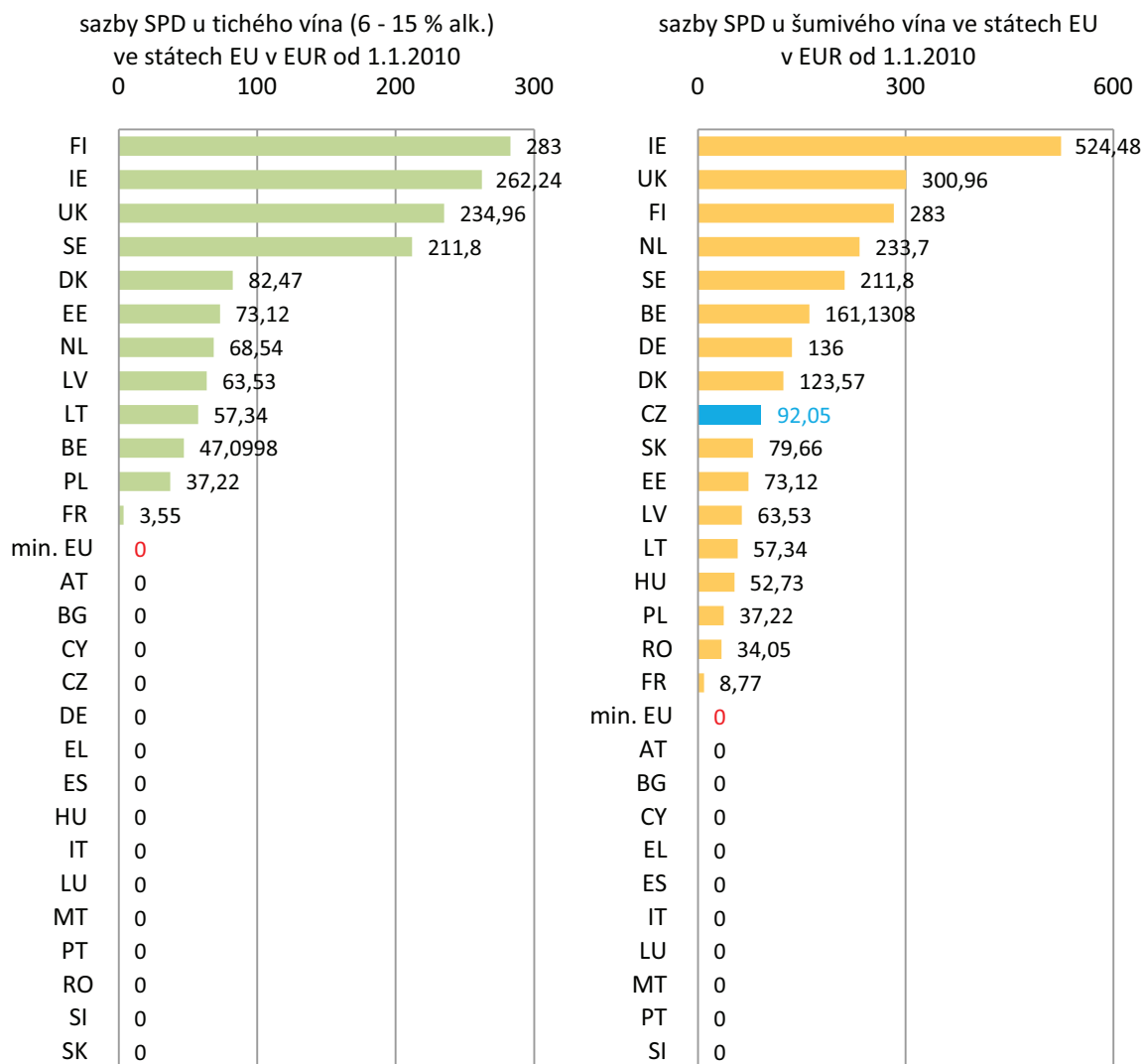
U alkoholických nápojů je míra zdanění mezi jednotlivými státy značně rozdílná. Přehled zdanění tichého a šumivého vína v jednotlivých státech EU jsou uvedeny v grafu na Obr. 7, zdanění piva a lihovin je uvedeno v grafu na Obr. 8.

U tichého i šumivého vína je výše minimální sazby SPD podle směrnice Rady 92/84/EHS 0 €/hl a u meziproduktů 45 €/hl. Přesto některé země, zejména ty, kde je preferována konzumace piva, zdaňují hl tichého vína více než dvěma sty €. Nejvyšší sazbu SPD uplatňuje Irsko u vína s obsahem alkoholu větším než 15 % a to dokonce 380,52 €/hl. U vína s obsahem alkoholu menším než 15 % uplatňuje nejvyšší sazbu SPD Finsko a to 283 €/hl. Z okolních států ČR zdaňuje vyšší než nulovou sazbou jen Polsko (37,22 €/hl). Více než polovina zemí EU (15) využívá možnosti uplatnit nulovou sazbu. U šumivého vína je situace podobná, 10 zemí EU využívá nulové sazby. Nejvyšší sazbu SPD uplatňuje Irsko, a to dokonce 524,48 €/hl.

U piva je možné v souladu se směrnicí Rady 92/84/EHS stanovit minimální sazbu SPD z piva buď ve výši 0,748 € na hektolitr/stupeň Plato⁵⁶ nebo 1,87 € na hektolitr/stupeň alkoholu hotového výrobku. Část členských zemí EU (16) uplatňuje způsob zdanění podle stupňů Plato, mezi nimi i ČR, které je na 11 místě a všechny okolní státy. Z okolních států uplatňuje nižší sazbu SPD u piva Německo (viz Obr. 8 vlevo). Stejně jako u vína jsou mezi jednotlivými státy výrazné rozdíly v míře zdanění. Mezi státy, které uplatňují sazby podle stupňů Plato, má nejnižší sazbu Rumunsko ve stejné výši jako je minimální sazba a nejvyšší sazbu má Nizozemsko (24,49 € hl/°Plato). Z ostatních států, které uplatňují zdanění podle stupňů alkoholu má nejnižší sazbu Litva (2,46 € hl/°alk.) a nejvyšší sazbu Finsko (26 € hl/°alk.).

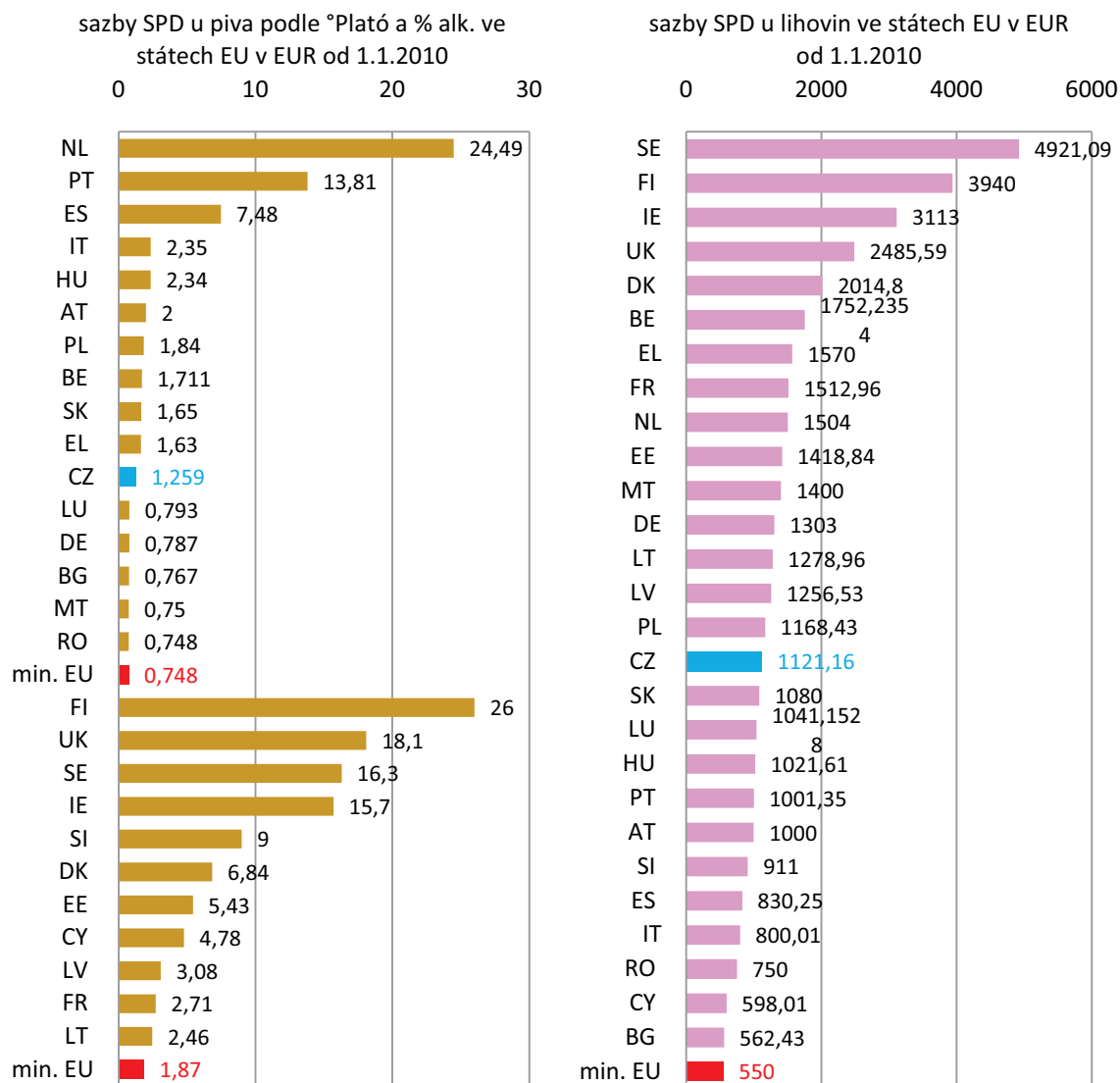
⁵⁵ Podle kurzu ČNB ze dne 15.4.2010 (25,085 CZK/EUR), www.cnb.cz

⁵⁶ Zákon č. 353/2003 Sb. rovnocenně uvádí koncentraci piva v procentech extraktu původní mladiny.



Obr. 7: Sazby spotřební daně tichého (6 - 15 % alk.) a šumivého vína v jednotlivých členských státech EU vyjádřené v EUR (kurz dle 2009/C 237/4 Úředního věstníku Evropské unie z 2.10.2009) s účinností od 1.1.2010 s vyznačením minimální úrovně zdanění

Zdroj: Vlastní zpracování podle údajů materiálu Evropské komise EXCISE DUTY TABLES, Part I – Alcoholic Beverages, January 2010



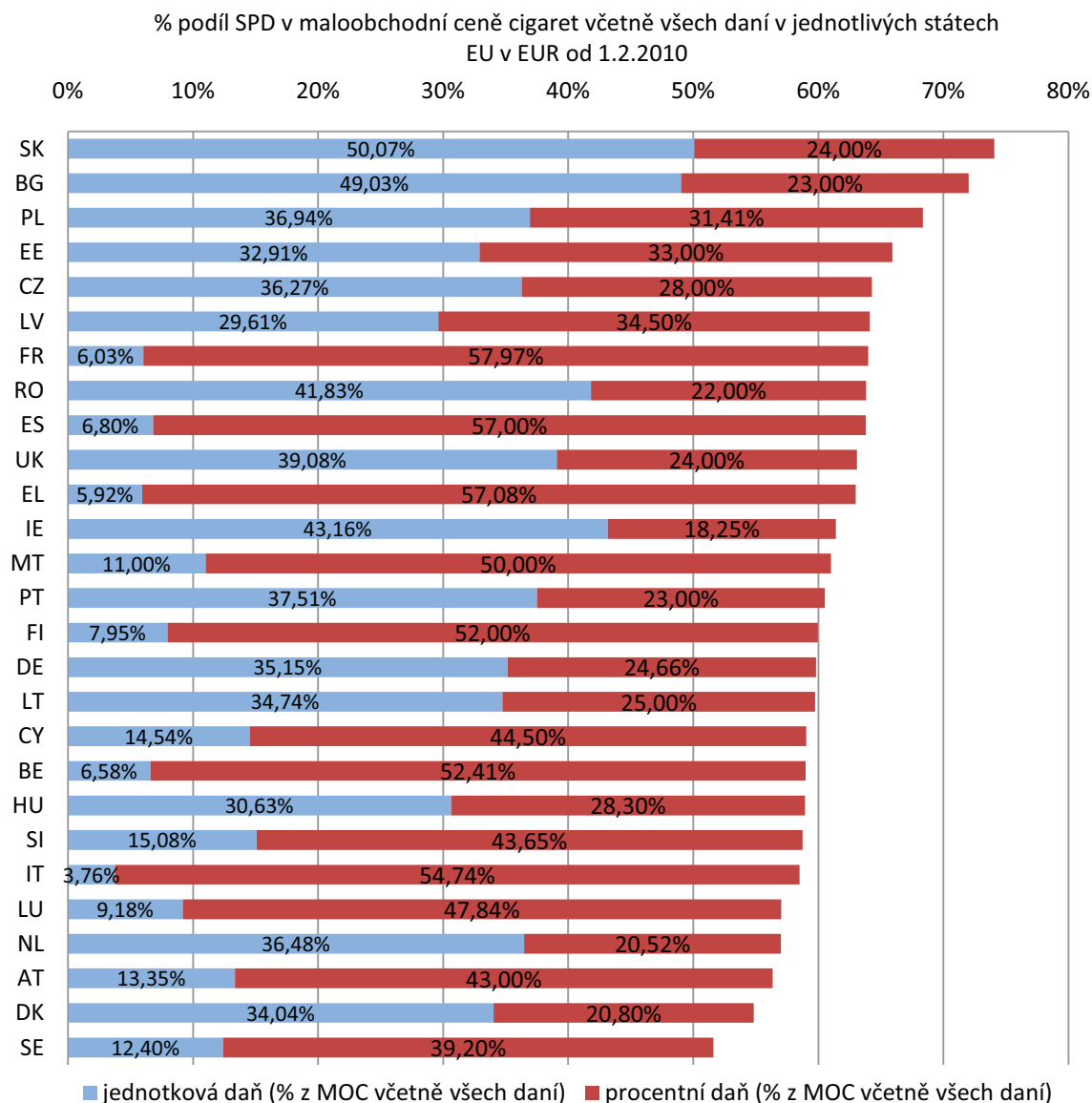
Obr. 8: Sazby spotřební daně u piva (11°) podle °Platů a % alk. a lihovin v jednotlivých členských státech EU vyjádřené v EUR (kurz dle 2009/C 237/4 Úředního věstníku Evropské unie z 2.10.2009) s účinností od 1.1.2010 s vyznačením minimální úrovně zdanění

Zdroj: Vlastní zpracování podle údajů materiálu Evropské komise EXCISE DUTY TABLES, Part I – Alcoholic Beverages, January 2010

Minimální sazbu spotřební daně z alkoholu a alkoholu obsaženého v nápojích stanovila směrnice Rady 92/84/EHS na 550 € na hektolitr čistého alkoholu. Z grafu na Obr. 8 vpravo jsou opět patrné výrazné rozdíly zdanění mezi jednotlivými státy EU. Nejnížší sazbu u lihovin má Bulharsko (562,43 €/hl čistého alkoholu) a naopak nejvyšší má Švédsko (4 921,09 €/hl čistého alkoholu). ČR je s přepočtenou sazbou ve výši 1 121,16 €/hl čistého alkoholu na 16. místě. Z okolních zemí má nejvyšší sazbu Německo (1 303 €/hl čistého alkoholu) a nejnížší Slovensko (1 080 €/hl čistého alkoholu). Výrazně vysoké zdanění ve

Švédsku a Finsku souvisí se snahou těchto zemí o omezení spotřeby z důvodu ochrany veřejného zdraví.

Evropská komise podala v r. 2006 návrh na zvýšení minimálních sazeb⁵⁷ stanovených směrnicí Rady 92/84/EHS s účinností od 1.1.2008 o 31 %, což představuje míru inflace v období od roku 1993 do roku 2005. Tento návrh však nebyl přijat.



Obr. 9: Podíl spotřební daně v maloobchodní ceně cigaret včetně všech daní v jednotlivých členských státech EU vyjádřen v EUR (kurz dle 2009/C 237/4 Úředního věstníku Evropské unie z 2.10.2009) s účinností od 1.2.2010

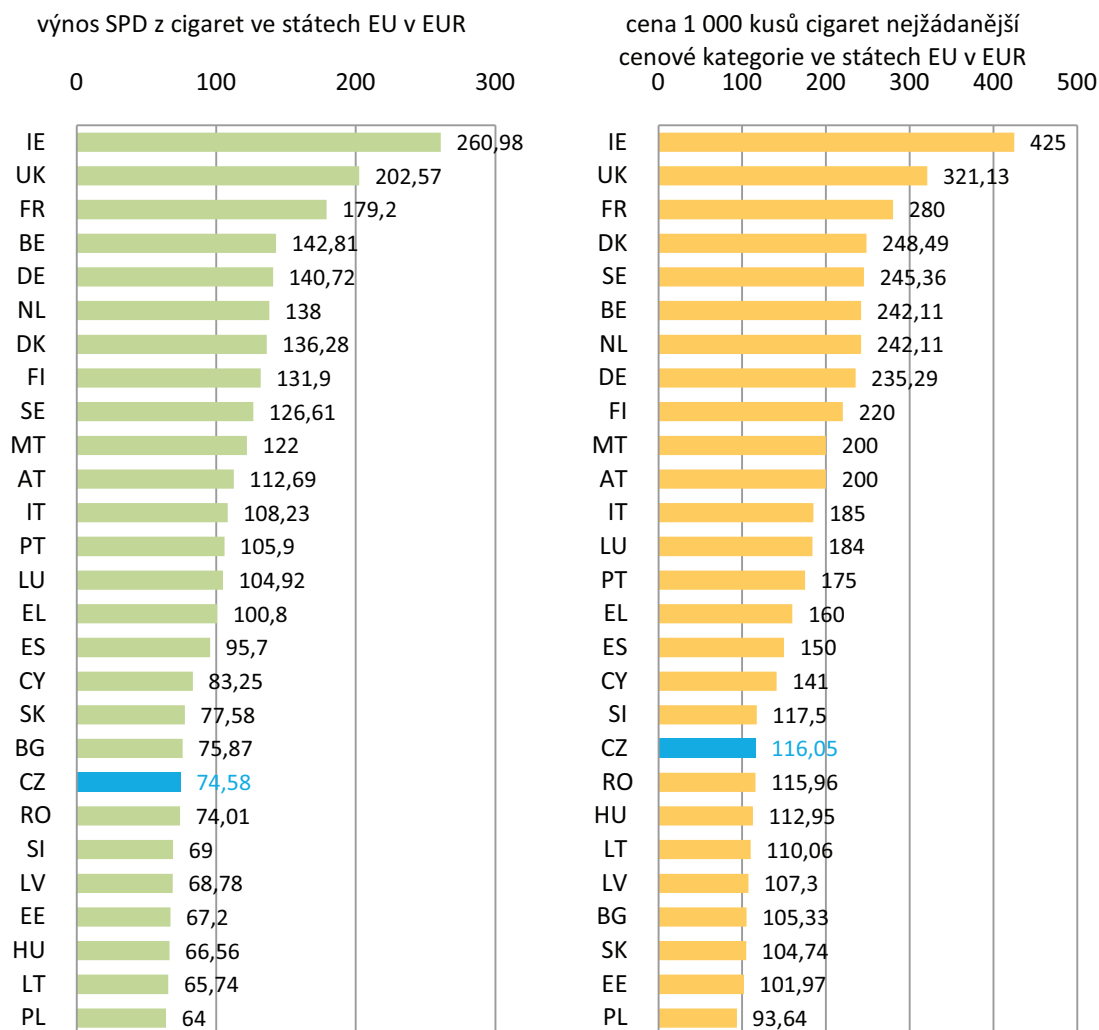
Zdroj: Vlastní zpracování podle údajů materiálu Evropské komise EXCISE DUTY TABLES, Part III – Manufactured Tobacco, January 2010

⁵⁷ Návrh směrnice Rady - CELEX číslo 52006PC0486.

U tabákových výrobků stanovuje směrnice Rady 92/79/EHS minimální spotřební daň na cigarety ve výši 57 % maloobchodní ceny včetně všech daní, od 1.1.2006 v částce minimálně 64 € za 1 000 cigaret nejžádanější cenové kategorie a směrnice Rady 92/80/EHS stanovila minimální daň na tabák pro vlastnoručně balené cigarety od 1.7.2004 ve výši 36 % maloobchodní ceny včetně všech daní nebo 32 €/kg, pro doutníky či doutníčky od 1.7.2003 5 % maloobchodní ceny včetně všech daní nebo 11 € za 1 000 kusů či kg, pro ostatní tabák ke kouření od 1.7.2003 pak 20 % maloobchodní ceny včetně všech daní nebo 20 €/kg. Podíl spotřební daně v maloobchodní ceně cigaret včetně všech daní v jednotlivých členských státech EU zobrazuje graf na Obr. 9. Největší podíl v SPD v maloobchodní ceně cigaret vykazuje Slovensko (74,07 %), Bulharsko (72,03 %) a Polsko (68,35 %), naopak nejmenší podíl vykazuje Švédsko (51,6 %) a Dánsko (54,84 %), což je podle přepočítacího kurzu dokonce méně než minimální spotřební daň na cigarety ve výši 57 % maloobchodní ceny včetně všech daní, nicméně tyto země splňují podmínky zdanění, protože tyto státy vybírají celkovou minimální spotřební daň ve výši nejméně 101 € za 1 000 cigaret nejžádanější cenové kategorie.

V ČR tvoří spotřební daň 64,27 % maloobchodní ceny včetně všech daní. Z hlediska analýzy rizik je daleko zajímavější přehled cen cigaret tzv. nejžádanější cenové kategorie⁵⁸. Spolu s přehledem výnosu spotřební daně z cigaret je uveden na Obr. 10. Nejnížší ceny cigaret v nejžádanější cenové kategorii jsou v Polsku (93,64 €/1 000 kusů) a nejvyšší ceny jsou v Irsku (425 €/1 000 kusů). ČR je na 19. pozici s 116,05 €/1 000 kusů. Spotřební daň u tabáku nelze objektivně vzájemně porovnat, protože některé země EU uplatňují jen jednotkovou složku daně (např. ČR), některé jen procentní složku daně a některé obě složky.

⁵⁸ Anglicky MPPC – Most Popular Price Category



Obr. 10: Výnos spotřební daně a cena 1 000 kusů cigaret nejžádanější cenové kategorie v členských státech EU v EUR

Zdroj: Vlastní zpracování podle údajů materiálu Evropské komise EXCISE DUTY TABLES, Part III – Manufactured Tobacco, January 2010

5.3.3 Doprava vybraných výrobků

Doprava vybraných výrobků je rozlišena právními předpisy na dopravu vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně a dopravu vybraných výrobků uvedených do volného daňového oběhu pro účely podnikání. Dále je samozřejmě rozdíl, kde se doprava uskutečňuje, či spíše kam je uskutečňována. Rizika při dopravě lze charakterizovat pomocí grafického znázornění kroků, které s dopravou výrobků souvisí. Doprava vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně z členského státu EU do ČR je schematicky znázorněna v příloze č. 5 DP.

Podmínky dopravy vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně upravují od 1.4.2010 novelizovaná ustanovení §§ 24 až 27f zákona o spotřebních dani, která výrazně omezila rizika spočívajících zejména z „úniku“ pozornosti správce daně. Jednotlivé členské země totiž před tímto termínem provozovaly vlastní informační systémy, které sledovaly jen vnitrostátní dopravy vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně, případně jen zahájené dopravy do jiných členských států. O dopravě vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně zahájené v jiném členském státě směřované do ČR nebo přes ČR do jiného státu, tak správce daně nebyl předem informován. Po uplynutí přechodného období, které končí 31.12.2010, tak bude doprava vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně pod plnou kontrolou správců daně. S ohledem na velmi krátké období, kdy bylo možné nový systém hodnotit a zapojení velmi malého počtu zemí, se zatím nemusela projevit skrytá rizika, spočívající např. ve zneužití přístupových oprávnění do systému.

Podmínky dopravy vybraných výrobků uvedených do volného daňového oběhu pro účely podnikání upravují od 1.4.2010 novelizovaná ustanovení §§ 29 až 31 zákona o spotřebních daních a schematicky je znázorněna v příloze č. 6 DP. Doprava vybraných výrobků uvedených do volného daňového oběhu není členskými státy jednotně evidována a tak je zdrojem možných rizik, která vyplývají z nižší míry zdanění v některých okolních státech.

5.3.4 Osvobození od daně

Rizika v této oblasti souvisí se zneužitím ustanovení o osvobození od daně u jednotlivých komodit výrobků podléhajících spotřební dani, případně zneužití či spíše využití množstevních limitů pro dopravu vybraných výrobků z jiných členských států, které jsou osvobozeny od daně. Rizika týkající se osvobození od daně při dovozu vybraných výrobků ze třetích zemí, jsou vzhledem k poloze ČR jako země bez vnější hranice, a velmi nízkým množstevním limitům, zanedbatelná.

Možnosti zneužití institutu osvobození od daně vyplývají z porušení vázaného účelu použití vybraných výrobků. Příčinou daňových úniků jsou právě rozdílné podmínky zdanění jednotlivých druhů vybraných výrobků. U nejvíce zneužívaných komodit je proto místo osvobození od daně využito vrácení daně po prokázání účelu použití.

Jak již bylo uvedeno v podkapitole 3.2.1, legislativa (EU i národní) umožňuje fyzickým osobám nabýt a dopravit si vybrané výrobky z jiného členského státu pro osobní spotřebu, případně si je nechat zaslat v zásilce⁵⁹ v uvedených množstevních limitech, které může celní úřad i zvýšit. Vzhledem k tomu, že kontroly jsou prováděny namátkově, patří odhalení nedodržení těchto limitů mezi nejčastější druhy porušení zejména u tabákových výrobků. Množstevní limity poskytují dostatek prostoru pro postupné naplnění skrytých skladů v blízkosti hranic se státem s nižší mírou zdanění (a tím nižší konečnou cenou). Soustředěné výrobky jsou následně ve větším množství a maskované nejrozličnějším krycím nákladem, dále distribuovány.

5.4 Minerální oleje

Minerální oleje jsou specifické tím, že jsou nezbytné a jen obtížně nahraditelné. Zvýšení sazeb SPD u minerálních olejů má vliv na celou ekonomiku, neboť se promítá do růstu cen zboží zvýšenými náklady na jeho přepravu.

5.4.1 Kvalita pohonných hmot v tržní síti

Kvalita pohonných hmot v tržní síti, kterou dlouhodobě monitoruje Česká obchodní inspekce, je jedním z indikátorů rizik. Předmětem kontrol je odběr vzorků pohonných hmot (benzinů, naft, směsného paliva a LPG) podle ustanovení §7 odst. 2 písm. a) zákona č. 311/2006 Sb. a vyhlášky č. 229/2004 Sb. a kontrola jejich jakosti. Mimo parametrů jakosti je v odebraných vzorcích motorové nafty od 1. září 2007 a u benzinů od 1. ledna 2008 zkoumán i podíl biopaliv, který se postupně zvyšuje. Vývoj jakosti pohonných hmot v letech 2004 až 2009 a za měsíce leden, únor a březen 2010 je uveden v Tab. 3.

⁵⁹ Tzv. drobná zásilka neobchodního charakteru - bližší podmínky stanoví § 32 odst. 3 zákona č. 353/2003 Sb.

Tab. 3: Vývoj jakosti pohonných hmot v tržní síti

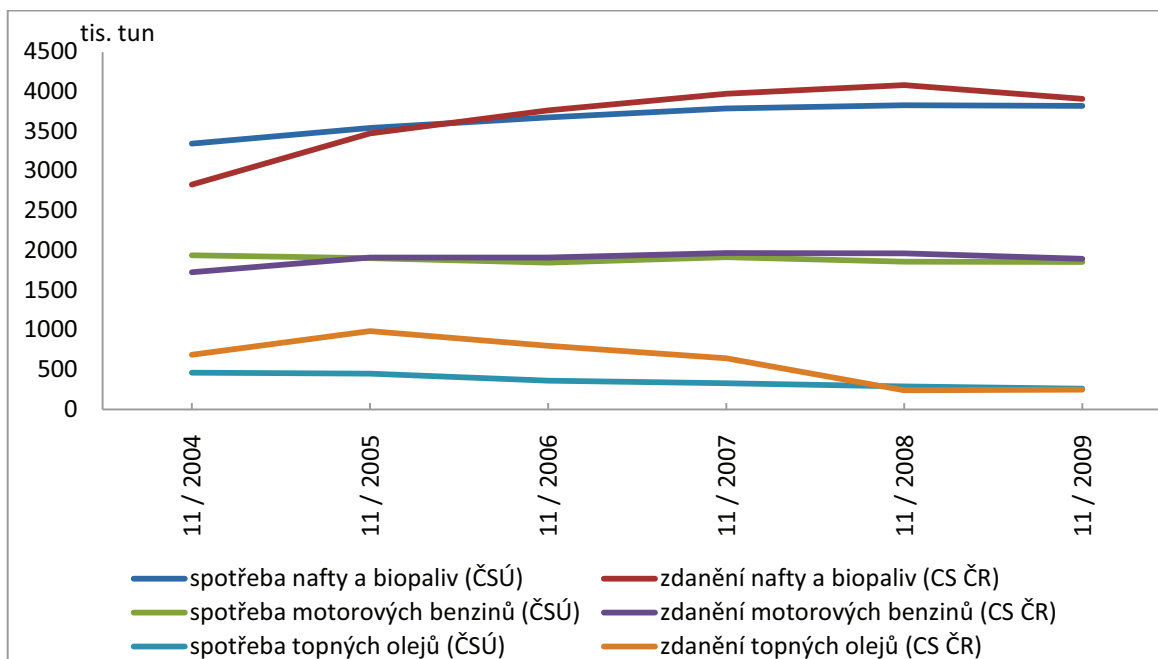
Období	Nevyhovující vzorky v %				
	benziny	motorová nafta	směsné palivo	LPG	celkem
Rok 2004	6,3	12,3	14,5	2,5	8,6
Rok 2005	4,1	7,9	10,3	4,3	6,1
Rok 2006	2,4	6,9	17,5	2,0	4,8
Rok 2007	3,3	5,4	46,7	2,0	4,6
Rok 2008	1,8	8,9	66,7	4,0	5,6
Rok 2009	2,5	7,9	40,0	1,5	5,0
Leden 2010	0	8,0	neodebráno	0	4,0
Únor 2010	10,2	12,3	0	0	9,8
Březen 2010	8,2	14,5	neodebráno	0	10,5

Zdroj: Česká obchodní inspekce, www.coi.cz

Z tabulky vyplývá, že jakost pohonných hmot je v tržní síti ČR od roku 2006 zhruba na stejné úrovni se zlepšující se tendencí zejména u LPG, kdy v roce 2009 je nejnižší počet zjištění nevyhovujících vzorků od roku 2003. Rovněž došlo v roce 2009 k poklesu zjištění u motorových naft oproti roku 2008, ale naopak bylo zachyceno více vzorků automobilových benzinů, které neodpovídaly příslušným technickým normám. [76]

5.4.2 Porovnání údajů o spotřebě a zdanění

Jedním z dalších indikátorů možných rizik, je porovnání dat o spotřebě minerálních olejů zveřejňovaných ČSÚ s údaji o zdanění minerálních olejů z daňových přiznání, která má k dispozici CS ČR. Přes mírné odchylky vzniklé rozdílným způsobem sběru a vyhodnocování dat u obou institucí, je zřejmé, že výrazně nižší množství uvedené v daňových přiznáních, signalizuje nezdaněné minerální oleje. Obr. 11 zobrazuje meziroční srovnání spotřeby a zdanění některých minerálních olejů. Z obrázku je patrné, že porovnání spotřeby a zdanění motorové nafty, biopaliv a automobilových benzinů, nevykazuje výraznější odchylky. Naopak srovnání údajů u topných olejů výraznější rozdíly vykazuje. Je zřejmé, že v průběhu let 2004 až 2007 bylo zdaněno vyšší množství topných olejů, než jaké bylo spotřebováno. Nelze vyloučit, že tento topný olej mohl být použit buď k přimíchání do nafty, nebo rovnou pro pohon motorů dopravních prostředků, samozřejmě za předpokladu, že bylo neoprávněně nárokováno vrácení části SPD, aby byl získán finanční prospěch.

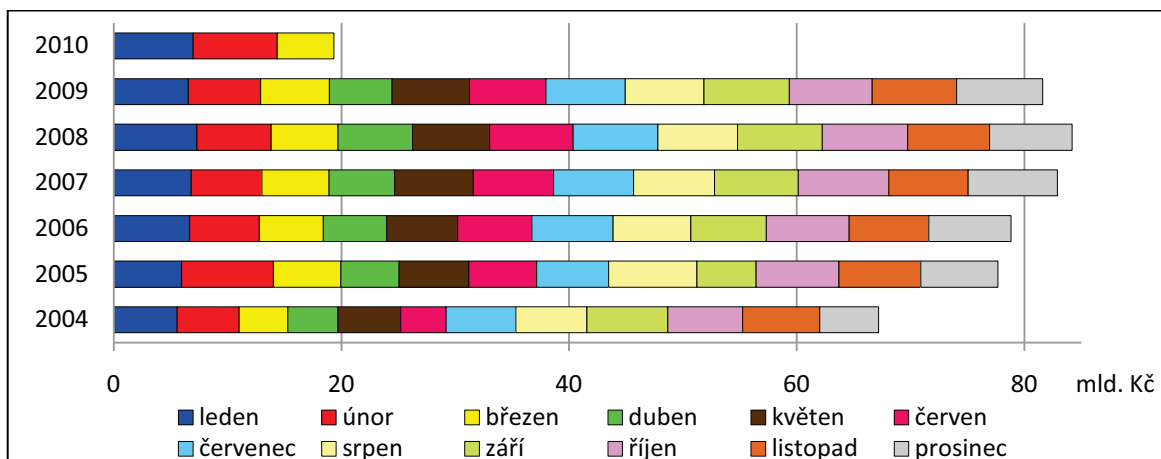


Obr. 11: Porovnání spotřeby a zdanění vybraných minerálních olejů za měsíce leden - listopad v letech 2004 - 2009

Zdroj: Vlastní zpracování podle údajů GŘC Praha

5.4.3 Vývoj inkasa a vratek spotřební daně

Důkladná analýza vývoje inkasa a vratek SPD v jednotlivých měsících roku s přihlédnutím k výše zmíněným faktorům a částečně i k míře vývoje ekonomiky, rovněž slouží k indikaci možných rizik. Z grafu na Obr. 12 je zřejmé, že do r. 2008 inkaso z minerálních olejů trvale rostlo bez významnějších výkyvů. Pokles inkasa v roce 2009 je způsoben poklesem vývoje ekonomiky ČR, který ovlivnila světová hospodářská krize. V příloze č. 7 DP je dále v grafu znázorněn vývoj inkasa SPD po jednotlivých měsících. Nejnižší inkaso SPD vykazuje duben a březen a naopak největší inkaso ve sledovaném období vykazuje říjen a listopad. Zároveň je v tabulce pod grafem uvedeno inkaso SPD v jednotlivých letech po měsících s ročním sumářem. Z grafu je zřejmý výrazný výkyv v inkasu v prvním čtvrtletí roku 2010 související se zvýšením sazeb k 1.1.2010. Tento výkyv je však podle mého názoru způsoben propuštěním velkého množství minerálních olejů do volného oběhu na konci roku 2009, tzn. v době nižších sazeb SPD. Vzhledem k 40-ti denní lhůtě splatnosti daně, se nárůst inkasa projevil v lednu a částečně i v únoru. Velké předzásobení minerálními oleji je potvrzeno nižším inkasem v měsíci březnu 2010.



Obr. 12: Inkaso SPD z minerálních olejů v letech 2004 - 2009 a v I. čtvrtletí roku 2010 po jednotlivých měsících (bez vratek)

Zdroj: Vlastní zpracování podle údajů Celní správy ČR, <http://portal.cs.mfcr.cz>

Mimo vývoje inkasa je zejména u minerálních olejů zapotřebí sledovat i objem vratek. Vrácení daně souvisí s účelem použití minerálních olejů. Nárok na vrácení daně plátcí vzniká např. při propuštění minerálních olejů do režimu vývozu nebo při dopravě do jiného členského státu pro účely podnikání, při splnění zákonem stanovených podmínek. Dále se daň vrací osobám užívajícím výsad a imunit dle mezinárodního práva, ozbrojeným silám členských států NATO při nákupu minerálních olejů pro služební vozidla, letadla a lodě na území České republiky. Nejvýznamnější podíl vratek však tvoří minerální oleje, které byly prokazatelně použity pro zemědělskou prvovýrobu a pro které se vžil název „zelená nafta“. Dalšími důvody pro vrácení daně je použití olejů pro výrobu tepla nebo ostatních benzinů pro jiné účely než pro prodej, pohon motorů, výrobu tepla nebo pro výrobu směsí s biosložkou. Vývoj vratek je podrobně zachycen v Tab. 4. Z údajů uvedených v tabulce je zřejmé, že vratky nevykazují v průběhu sledovaného období výraznější rozdíly a směrodatná odchylka hodnot podílu vratek na celkovém inkasu je malá (podle vlastního výpočtu 0,1861).

Tab. 4: Vývoj vratek SPD u minerálních olejů (v tis. Kč)

	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Vrácení daně ozbr. silám NATO	0	0	0	0	0	-21
Vrácení SPD (zelená nafta)	-1 403 043	-1 499 473	-1 476 792	-1 503 928	-1 517 290	-1 559 204
Vrácení SPD (výroba tepla)	-612 844	-737 823	-701 749	-539 059	-598 323	-564 907
Vrácení daně dle §56a SPD	0	-2 859	-20 616	-20 249	-13 294	-11 084
Celkem	-2 015 887	-2 240 155	-2 199 156	-2 063 235	-2 128 907	-2 135 216
Podíl vratek na celk. inkasu	3,00 %	2,88 %	2,79 %	2,49 %	2,53 %	2,62 %

Zdroj: Vlastní zpracování podle údajů Celní správy ČR, <http://portal.cs.mfcr.cz>

5.4.4 Případy porušení právních předpisů

Počet zjištěných případů porušení právních předpisů ovlivňuje řada faktorů, nicméně u každého případu je proveden rozbor s cílem zjistit okolnosti, které umožnily protiprávní jednání. Je tak možné touto „zpětnou vazbou“ zjistit, zda systém je nastaven správně, nebo zda je nutné provést změny. V Tab. 5 je uveden vývoj případů porušení předpisů v období let 2004 - 2009.

Tab. 5: Zjištěné případy porušení právních předpisů v oblasti minerálních olejů

<i>Rok</i>	<i>2004</i>	<i>2005</i>	<i>2006</i>	<i>2007</i>	<i>2008</i>	<i>2009</i>
Počet případů	36	70	120	138	81	75
Únik cla a daní (mil. Kč)	-	106	1 300	588	136	862

Zdroj: Informace o výsledcích činnosti Celní správy ČR za roky 2004 - 2009, www.celnisprava.cz

Výrazný úspěch celní správa zaznamenala v r. 2006, kdy byly mj. odhaleny 3 případy zneužití povolení k přijetí vybraných výrobků, 1 případ použití látek nepodléhajících SPD k pohonu motorů a 1 případ míchání minerálních olejů s obdobnými látkami nepodléhajícími SPD. Jen těchto 5 případů představuje únik na dani ve výši 1,137 mld. Kč. Ve většině případů podvodné jednání zasahovalo i do r. 2004 a 2005. Výše úniku se tedy částečně vztahuje i do těchto období. Přestože v posledních letech klesá počet odhalených případů, vzrostla výše úniku. Oproti roku 2008 došlo k téměř 7,5 % poklesu počtu zjištěných porušení. Celková částka vyčísleného úniku je však téměř o 634 % vyšší. Většina zjištěných případů porušení byla odhalena při daňových kontrolách zaměřených na oprávněnost uplatnění nároku na vrácení SPD. Na značné výši úniku daní se podílí odhalené případy nelegální dopravy minerálních olejů na území České republiky z jiných členských států EU, aniž by z těchto výrobků byla řádně odvedena spotřební daň, případně i míchání pohonných hmot s jinými minerálními oleji a ostatními chemickými látkami nezatížených spotřební daní. Část těchto případů byla realizována v trestním řízení ve spolupráci s Policií České republiky. [75]

V prvním čtvrtletí 2010 byl Celní správou ČR zjištěn výrazný nárůst případů nelegální dopravy minerálních olejů na území České republiky z jiných členských států EU. Bylo zajištěno 31 cisteren převážně s motorovou naftou nebo topným olejem. Zemí odeslání bylo Polsko nebo Německo a ve většině případů se jednalo o dopravu vybraných výrobků

uvedených do volného oběhu. Příjemci minerálních olejů byly neexistující subjekty v jiných zemích než v ČR. Předběžně stanovená výše úniku SPD je přes 6,5 mil. Kč. [87]

5.4.5 Identifikace rizik

Z výše uvedené analýzy případů porušení předpisů, vývoje sazeb daní a legislativy lze identifikovat následující závažná rizika:

- nelegální výroba pohonných hmot smícháním minerálních olejů a chemických látek obdobných fyzikálně chemických parametrů, které v důsledku konečného užití nejsou zatíženy spotřební daní,
 - o tato výroba je většinou realizována v objektech bývalých výtopen, případně zrušených průmyslových provozů, kde jsou k dispozici velkokapacitní skladovací nádrže, případně v objektech stáčíšť a úložišť minerálních olejů,
- doprava minerálních olejů podmíněně osvobozených od spotřební daně pro fiktivní odběratele v dalších státech přes území ČR a ponechání (zcizení) těchto minerálních olejů na daňovém území ČR,
 - o vzhledem k chybějící vzájemné výměně dat mezi správci daní členských států bylo toto riziko výrazné zejména do 31.3.2010,
- případy firem vzájemně obchodujících s minerálními oleji, z nichž byla odvedena spotřební daň, ale v rámci následných přeprodejů v řetězci, nebyla některou z firem odvedena DPH,
 - o toto je nejvýraznější riziko zaznamenané od r. 2008; z firem v řetězci je podvodně vyveden majetek a ta potom „nemá“ na zaplacení DPH.

Zároveň s ohledem na složitost a technické problémy lze na straně správce daně identifikovat tato rizika:

- nedostatečná kontrola přeprav minerálních olejů a jim podobných chemických látek,
 - o např. nově konstruované přepravní cisterny neumožňují odběr vzorku,
- nedostatečná kontrola zneužití topných olejů k pohonu vozidel,
 - o působením světla s určitou vlnovou délkou, lze z topných olejů odstranit barvivo.

5.5 Láh a lihoviny

5.5.1 Spotřeba lihovin

V Tab. č. 6 je zachycena spotřeba lihovin v ČR v letech 2004 - 2008. Podle metodiky ČSÚ je spotřeba propočítána jako průměr na 1 obyvatele ČR. Počet obyvatel je dán středním stavem obyvatelstva k 1. 7. v příslušném roce. Meziroční srovnání 2004/2003 je ovlivněno zvýšením sazeb od 1.1.2004 a masivním předzásobením výrobců. V dalších letech je zřejmý mírný růst, kromě roku 2008, kdy je zaznamenán meziroční pokles množství lihovin v litrech o 1,2 %, v hodnotě čistého lihu o 3 %. Pokud se tento trend potvrdí i údaji za rok 2009, lze konstatovat větší spotřebu lihovin s nižším obsahem alkoholu.

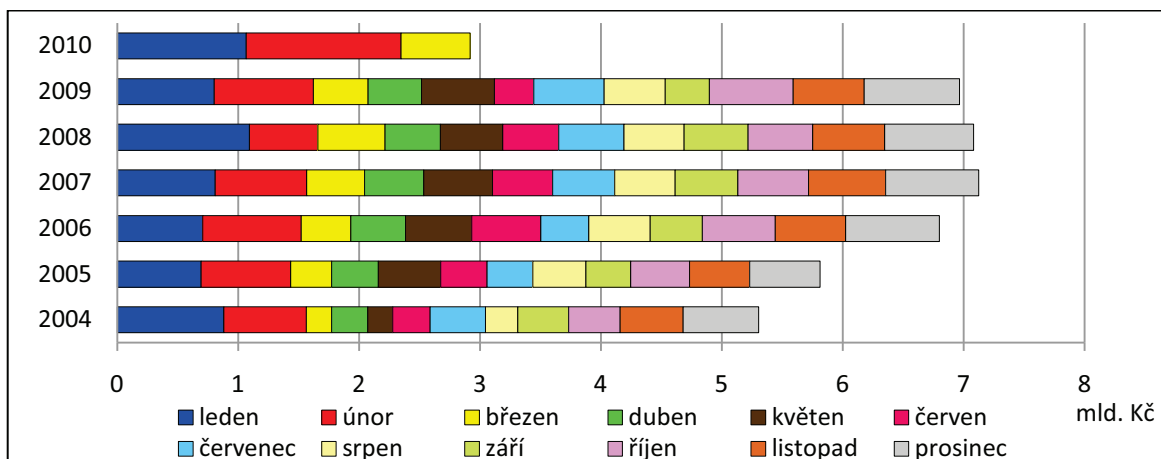
Tab. 6: Vývoj spotřeby lihovin na obyvatele v letech 2004 - 2008

		2004	2005	2006	2007	2008
Lihoviny (40%)	v litrech	7,6	7,8	8,0	8,2	8,1
	meziroční změna v %	90,5	102,6	102,6	102,5	98,8
	v hodnotě čistého lihu	3,0	3,1	3,2	3,3	3,2
	meziroční změna v %	88,2	103,3	103,2	103,1	97,0

Zdroj: Český statistický úřad, www.czso.cz

5.5.2 Vývoj inkasa

Vývoj inkasa z lihovin v jednotlivých letech sledovaného období je zřejmý z grafu na Obr. 13. V příloze č. 8 DP je dále v grafu znázorněn vývoj inkasa SPD po jednotlivých měsících. Z grafu je zřejmý růst inkasa odpovídající růstu spotřeby až do roku 2007. Od roku 2008 inkaso mírně klesá. Výkyvy v inkasu v prosinci, lednu a v únoru ovlivňuje vyskladnění velkého množství lihovin související s vyšší spotřebou v období Vánoc a silvestrovských oslav na konci roku. Výrazný růst inkasa v I. čtvrtletí roku 2010 je, mimo zmíněnou vyšší spotřebu, způsoben hlavně předzásobením výrobců na konci roku v souvislosti se zvýšením sazby daně.



Obr. 13: Inkaso SPD z lihu a lihovin v letech 2004 - 2009 a v I. čtvrtletí roku 2010 po jednotlivých měsících

Zdroj: Vlastní zpracování podle údajů Celní správy ČR, <http://portal.cs.mfcr.cz>

5.5.3 Případy porušení právních předpisů

V Tab. 7 je uveden vývoj případů porušení předpisů v období let 2004 - 2009. Vývoj počtu případů i zajištěného množství lihovin výrazně ovlivňuje zavedení povinného značení lihu ve spotřebitelském balení kontrolní páskou. Díky tomuto opatření byla začátkem roku 2006 zajištěna většina z celkových rekordních 102 mil. litrů lihovin. V dalších letech je zřejmý pokles počtu případů s výrazně nižším počtem zajištěných lihovin. Toto je způsobeno zejména orientací podvodníků na distribuci lihovin v plastových barelech o objemu 25 litrů označených kontrolní páskou a jejich opakované plnění nelegálně vyrobeným lihem bez možnosti provedení účinné kontroly ze strany správce daně. V roce 2006 a 2007 byly zaznamenány případy dopravy denaturovaného lihu z Polska s nižším obsahem denaturačního činidla, které bylo jednoduchou úpravou odstraněno a líh použit k nelegální výrobě lihovin. [75]

Tab. 7: Zjištěné případy porušení právních předpisů v oblasti lihu a lihovin

Rok	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Počet případů	487	424	1 075	1 190	436	391
Zajištěné lihoviny (mil. litrů)	46	77	102	1,1	1,1	0,3
Únik cla a daní (mil. Kč)	38	76	693	67	71	14

Zdroj: Informace o výsledcích činnosti Celní správy ČR za roky 2004 - 2009, www.celnisprava.cz

5.5.4 Identifikace rizik

Vzhledem k výrazně nižší náročnosti výroby lihovin ve srovnání s minerálními oleji, je nutné větší pozornost zaměřit do oblasti výroby a to na lihovary, likérky i pěstitelské pálenice. V těchto oblastech lze identifikovat rizika:

- umožnění mimobilanční výroby lihu,
 - např. skrytou úpravou technologie umožňující výrobu lihovin mimo měřidla, nebo účetní evidencí se zkreslenými údaji,
- nedodržení zákonných podmínek pro uplatnění zvýhodněné sazby daně v pálenicích,
 - např. překročení limitu 30 litrů ovocných destilátů na domácnost pěstitele ročně, nebo další prodej místo osobní spotřeby,
- nedodržení zákonných podmínek pro značení lihovin kontrolní páskou,
 - může se jednat o případy ztráty nebo odcizení kontrolních pásek, jejich padělání, značení lihovin použitými páskami nebo nesprávným druhem pásky,
- použití denaturovaného lihu k nelegální výrobě lihovin,
 - poměrně snadná dostupnost denaturovaného lihu mimo jakoukoliv evidenci správce daně, umožňuje chemickou cestou částečně odstranit denaturační činidlo a líc použít k nelegální výrobě lihovin.

V posledních letech velmi rozšířená výroba a stáčení lihovin do lahví s deklarovaným objemem 0,195 litru s cílem vyhnout se tak značení kontrolní páskou, byla novelou zákona o povinném značení lihu omezena. U nelegální výroby lihovin lze také spařit výrazné geografické hledisko. Výroba lihovin z mimobilančního lihu je situována především v severní části Moravy a nelegální domácí pálení ovocných destilátů je koloritem střední a jižní části Moravy.

5.6 Pivo

5.6.1 Spotřeba piva

Spotřebu piva v ČR v letech 2004 - 2008 znázorňuje Tab. č. 8. Stejně jako u lihovin je spotřeba propočítána jako průměr na 1 obyvatele ČR a počet obyvatel je dán středním stavem obyvatelstva k 1. 7. v příslušném roce. Od roku 2005 je zřejmý pozvolný pokles spotřeby, která vzhledem k trvající hospodářské krizi, s velkou pravděpodobností pokračovala i v roce 2009. Meziroční pokles spotřeby v litrech o 1,6 % v roce 2008 a současný mírný růst spotřeby v hodnotě čistého lihu o 2 % je vyvolán snahou některých pivovarů vyrábět piva s nižším obsahem extraktu původní mladiny před zakvašením vyhovující kategorii výčepní pivo a odvádět tak nižší daň. Zároveň je pivo více prokvašeno, čímž se zvýší obsah alkoholu. Je to snad proto, aby spotřebitel pocitově nic nepoznal?

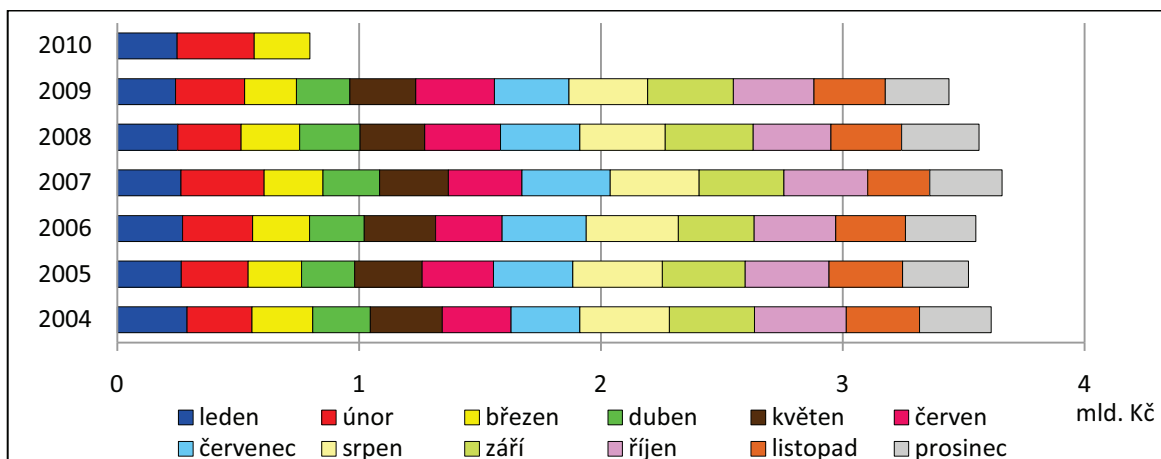
Tab. 8: Vývoj spotřeby piva na obyvatele v letech 2004 - 2008

		2004	2005	2006	2007	2008
Pivo	v litrech	160,5	163,5	159,1	159,1	156,6
	meziroční změna v %	99,3	101,9	97,3	100,0	98,4
	v hodnotě čistého lihu	4,9	5,2	5,0	5,0	5,1
	meziroční změna v %	100,0	106,1	96,2	100,0	102,0

Zdroj: Český statistický úřad, www.czso.cz

5.6.2 Vývoj inkasa

Vývoj inkasa z piva je zachycen v grafu na Obr. 14. V příloze č. 9 DP je v grafu znázorněn vývoj inkasa SPD po jednotlivých měsících. Vývoj inkasa je převážně rovnoměrný, od roku 2008 inkaso mírně klesá, což potvrzuje i klesající spotřeba. Růst inkasa v únoru 2007 souvisí s vyšším odvodem daně u několika pivovarů, které překročily výstav 200 tis. hl piva za rok a jejich roční produkce se tak zdanila základní sazbou daně. Nejvyšší inkaso je od července do září, což souvisí s vyšší spotřebou piva v letních měsících. Spotřebu piva ovlivňuje i počasí.



Obr. 14: Inkaso SPD z piva v letech 2004 - 2009 a v I. čtvrtletí roku 2010 po jednotlivých měsících
 Zdroj: Vlastní zpracování podle údajů Celní správy ČR, <http://portal.cs.mfcr.cz>

5.6.3 Případy porušení právních předpisů

Případy porušení právních předpisů u piva jsou ojedinělé. V roce 2008 bylo zjištěno osm případů a v roce 2009 deset případů porušení předpisů ve spojitosti s pivem. Celková výše úniku byla vyčíslena na 129 tis. Kč, což je z hlediska příjmů státního rozpočtu nevýznamné a tak případy porušení nejsou uváděny v oficiálních statistikách. Část případů porušení se týkala malých pivovarů, které překročily hranici výstavu pro zařazení do velikostní skupiny a část nedodržení množství limitů při dopravě piva ze SRN, kde je možné díky nižším cenám záloh lahví a přepravních boxů pořídit některé značky českých piv levněji než v ČR.

5.6.4 Identifikace rizik

Za nejvážnější rizika lze u piva označit pouze oblasti související s rozdělením pivovarů do velikostních skupin podle ročního výstavu. Zkreslením skutečných stavů výroby tak dojde nejen k nižšímu odvodu SPD, ale i k výrazné konkurenční výhodě. S ohledem na informace a kontrolní činnost správců daně je toto riziko nízké.

5.7 Víno a meziprodukty

5.7.1 Spotřeba vína

Spotřebu vína v ČR v letech 2004 - 2008 znázorňuje Tab. č. 9. Také u vína je spotřeba propočítána jako průměr na 1 obyvatele ČR a počet obyvatel je dán středním stavem obyvatelstva k 1. 7. v příslušném roce. Zatímco lihoviny a pivo vykazují v posledních letech trend snižující se spotřeby, spotřeba vína od roku 2004 zvolna roste, což znamená změnu preferencí spotřebitelů a větší oblibu vína zejména na úkor piva. Přestože je v roce 2008 spotřeba vína v litrech shodná s rokem 2007, lze očekávat mírný růst i v následujících letech, neboť zatímco od 1.1.2010 došlo ke zvýšení sazeb SPD u piva až o 33 %, sazba SPD u vína zůstala stejná. Nárůst spotřeby vína v litrech mezi analyzovaným obdobím činí 112 %.

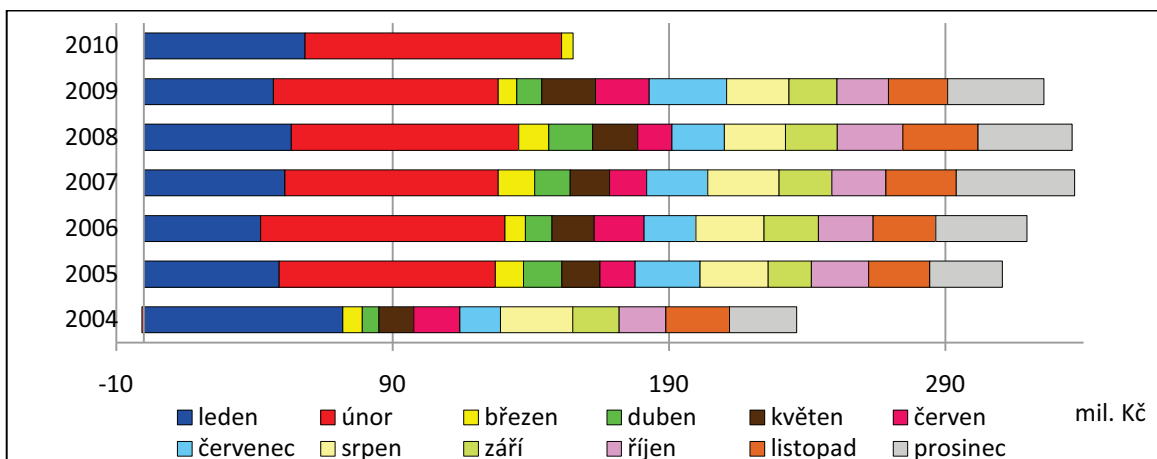
Tab. 9: Vývoj spotřeby vína na obyvatele v letech 2004 - 2008

		2004	2005	2006	2007	2008
Vino	v litrech	16,5	16,8	17,2	18,5	18,5
	meziroční změna v %	101,2	101,8	102,4	107,6	100,0
	v hodnotě čistého líhu	1,9	1,9	2	2,1	2,1
	meziroční změna v %	100,0	100,0	105,3	105,0	100,0

Zdroj: Český statistický úřad, www.czso.cz

5.7.2 Vývoj inkasa

Vývoj inkasa z vína je zachycen v grafu na Obr. 15. V příloze č. 10 DP je v grafu znázorněn vývoj inkasa SPD po jednotlivých měsících. Růst inkasa od roku 2004 se v roce 2007 zastavil a od roku 2008 je zřejmý mírný pokles. Inkaso, podobně jako u lihovin, významně ovlivňuje růst spotřeby na konci roku související s vánočními svátky a s oslavou Nového roku, kdy prudce roste spotřeba šumivých vín. Nejvyšší inkaso je tak díky splatnosti daně v prosinci, lednu a v únoru.



Obr. 15: Inkaso SPD z vína a meziproductů v letech 2004 - 2009 a v I. čtvrtletí roku 2010 po jednotlivých měsících

Zdroj: Vlastní zpracování podle údajů Celní správy ČR, <http://portal.cs.mfcr.cz>

5.7.3 Případy porušení právních předpisů

Případy porušení právních předpisů u vína jsou také ojedinělé. V roce 2008 bylo zjištěno třináct případů a v roce 2009 jen dva případy porušení předpisů. Vzhledem k nízké závažnosti a v podstatě nulovému dopadu na státní rozpočet nejsou tyto případy uváděny v oficiálních statistikách.

5.7.4 Identifikace rizik

S ohledem na nulové sazby SPD tichého vína, které představuje největší podíl na celkové produkci a dovozu, je víno považováno za oblast s velmi nízkým rizikem. Za riziko lze označit možnost stáčení lihovin do obalů na tiché víno a krytí tak produkce lihovin. Tyto ojedinělé případy byly zjištěny důkladnou kontrolní činností. Přestože se jednalo o distribuci v uzavřené skupině spotřebitelů, je nutné této možnosti věnovat pozornost, neboť takto mohou být lihoviny přepravovány zejména do restaurací, kde jsou rozlévány, a konečný spotřebitel nevidí nebo nemusí vidět z jakých obalů je lihovina rozlévána.

5.8 Tabákové výrobky

5.8.1 Spotřeba cigaret

Spotřeba cigaret v ČR v letech 2004 - 2008 znázorňuje Tab. č. 10. Spotřeba je opět propočítána jako průměr na 1 obyvatele ČR a počet obyvatel je dán středním stavem obyvatelstva k 1. 7. v příslušném roce. Spotřeba cigaret i přes zvyšování sazeb SPD do roku 2007 zvolna stoupala. V roce 2008 se snížila o 238 kusů, což meziročně představuje 10,1 %.

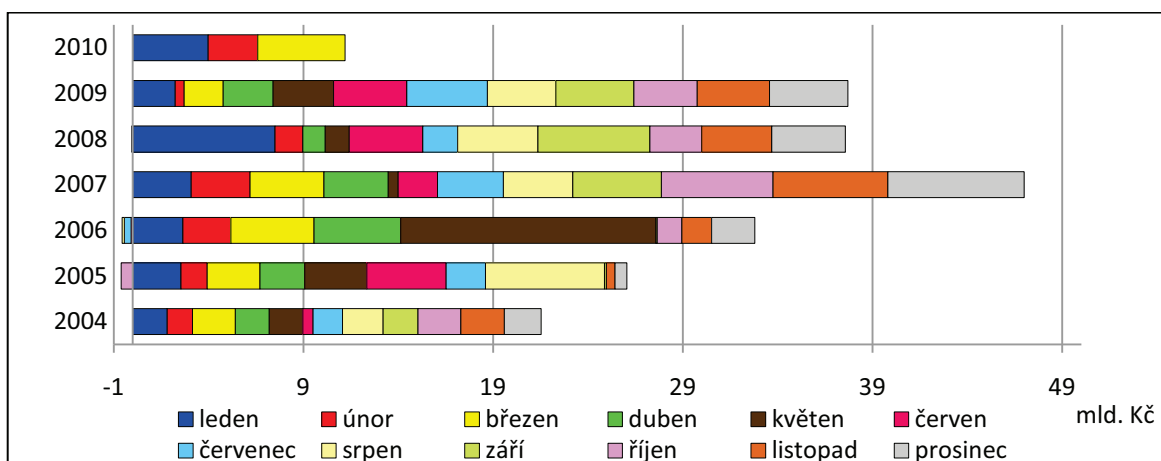
Tab. 10: Vývoj spotřeby cigaret na obyvatele v letech 2004 - 2008

		2004	2005	2006	2007	2008
Cigarety	v kusech	2243	2275	2338	2345	2107
	meziroční změna v %	102,3	101,4	102,8	100,3	89,9

Zdroj: Český statistický úřad, www.czso.cz

5.8.2 Vývoj inkasa

Vývoj inkasa z tabákových výrobků je zobrazen v grafu na Obr. 16. V příloze č. 11 DP je v grafu znázorněn vývoj inkasa SPD po jednotlivých měsících. Inkaso vykazuje výrazný růst až do roku 2007, v roce 2008 pokleslo o 9,49 mld. Kč, což představuje 20,19 % a téměř stejné inkaso bylo dosaženo v roce 2009.



Obr. 16: Inkaso SPD z tabákových výrobků v letech 2004 - 2009 a v I. čtvrtletí roku 2010 po jednotlivých měsících

Zdroj: Vlastní zpracování podle údajů Celní správy ČR, <http://portal.cs.mfcr.cz>

Inkaso je výrazně ovlivněno změnou sazeb SPD v průběhu sledovaného období a snahou výrobců se vždy před termínem zvýšení sazeb maximálně předzásobit cigaretami s nižší sazbou. Z těchto důvodů nelze objektivně analyzovat inkaso v jednotlivých měsících. Nejvyšší dosažené inkaso v roce 2007 bylo způsobeno masivním předzásobením v druhé polovině roku, které částečně s ohledem na 60 denní splatnost přesáhlo i do ledna 2008. Negativní stránka efektu předzásobením je zřejmá i z poklesu inkasa v období následujícím po zvýšení sazeb, které v některých měsících let 2005, 2006 a 2008 dosáhlo i záporných hodnot, což bylo způsobeno vrácením nepotřebovaných nálepek.

5.8.3 Případy porušení právních předpisů

V Tab. 11 je uveden vývoj případů porušení předpisů v období let 2004 - 2009. Vývoj počtu případů i zajištěného množství cigaret a tabáku ovlivňují celostátní kontrolní akce zaměřené na tabák ke kouření, který byl prodáván v maloobchodním balení jako prostředek na vykuřování skleníků v letech 2004 a 2005 a dále případy odhalení nelegálních výrobních linek cigaret, což se nejvýrazněji projevilo ve statistice za rok 2006. V roce 2009 sice bylo zjištěno o 35 (9,5 %) případů porušení více, nicméně zajištěné množství cigaret a tabáku se snížilo, s čímž také souvisí i nižší výše úniku. [75]

Tab. 11: Zjištěné případy porušení právních předpisů u tabákových výrobků

<i>Rok</i>	<i>2004</i>	<i>2005</i>	<i>2006</i>	<i>2007</i>	<i>2008</i>	<i>2009</i>
Počet případů	907	918	504	500	333	368
Zajištěné cigarety (mil. kusů)	46	77	102	65	71	40
Zajištěný tabák (t)	646	254	1 001	696	160	142
Únik cla a daní (mil. Kč)	337	209	1 800	297	396	169

Zdroj: Informace o výsledcích činnosti Celní správy ČR za roky 2004 - 2009, www.celnisprava.cz

5.8.4 Identifikace rizik

Tabákové výrobky patří mezi komoditu s nejvyšším počtem rizik. Z analýzy jednotlivých případů porušení předpisů byly zjištěny tyto rizikové oblasti:

- výroba tabákových výrobků
- dovoz nebo doprava tabákových výrobků
- distribuce a prodej tabákových výrobků

V těchto oblastech lze identifikovat tato rizika:

- výroba padělků známých značek cigaret,
 - přestože se jedná o technologicky náročnou a nákladnou výrobu, bylo od roku 2004 na území ČR odhaleno dvanáct nelegálních výrobních linek cigaret většinou v bývalých a uzavřených průmyslových objektech; k výrobě bývá použit i tabákový odpad, případně nekvalitní tabák, u kterého je i několikrát překročen obsah škodlivých látek, což může mít závažné zdravotní dopady na spotřebitele,
- výroba tabákových výrobků, které jsou zařazeny do kategorie s jinou (nižší) sazbou SPD,
 - jedná se výrobky oficiálních výrobců, které jsou označeny tabákovou nálepkou a jsou zdaněny jako doutníky sazbou SPD 1,15 Kč/kus⁶⁰, přičemž nesplňují zákonem stanovené podmínky a měly by být zařazeny jako tabák ke kouření se sazbou 1340 Kč/kg,
- výroba tabákových výrobků s jiným deklarovaným účelem použití než ke kouření,
 - jedná se výrobky oficiálních výrobců, kteří deklarují účel použití např. pro vykuřování skleníků a hubení škůdců a tyto výrobky lze kouřit prostým naplněním do cigaretových dutinek nebo dýmek,
- dovoz nebo doprava padělků známých značek cigaret,
 - padělky jsou vyráběny zejména v asijských státech a lodní a automobilovou dopravou jsou v kontejnerech pašovány na území ČR,
- dovoz nebo doprava originálních cigaret ze zemí s nízkou pořizovací cenou,
 - cigarety ze zemí bývalé SSSR (zejména Ukrajiny a Běloruska) jsou pašovány přes Polsko nebo Slovensko na území ČR,
- distribuce a prodej nelegálních tabákových výrobků,
 - převážně jsou zaměřeny na specifickou skupinu uživatelů, největší výskyt je dlouhodobě zjišťován na tržištích a tržnicích u státních hranic s Německem, v hernách, barech a trafikách.

⁶⁰ Od 1.2.2010.

Zatímco nelegální výroba je jednoznačně záležitostí dobře organizovaných skupin, dovoz nebo dopravu a distribuci tabákových výrobků zajišťují jak organizované skupiny, tak i jednotlivci.

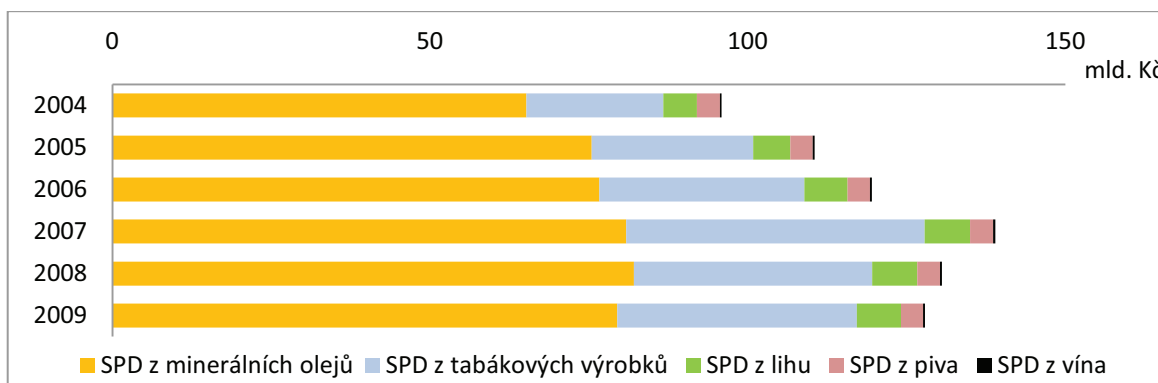
5.9 Chování spotřebitelů při zvýšení sazeb daní

Z obecné ekonomické teorie vyplývá, že za předpokladu racionálního ekonomického chování, bude spotřebitel při zvýšení daní a tím i zvýšení celkové ceny statku, uspokojovat svoje potřeby spotřebou levnějších substitutů, pokud takové substituty existují. Lze tyto teoretické závěry aplikovat i na analýzy provedené v předchozích kapitolách? Zcela jednoznačně tuto teorii potvrzují analýzy jen u tabákových výrobků, protože u ostatních komodit vybraných výrobků nedošlo v hodnoceném období let 2004 až 2009 k výraznějším změnám sazeb SPD (viz Tab. 2 v podkapitole 5.3.1). Téměř v celém hodnoceném období sazby SPD u tabákových výrobků zvyšovaly, spotřeba cigaret se také až do konce roku 2007 zvyšovala. Bylo to však na úkor levnějších značek cigaret. Lze tedy učinit závěr, že při zvýšení sazby SPD nedochází ke snížení spotřeby cigaret, ale spotřebitel tak přechází k cigaretám s nižší cenou. Pokles oficiální spotřeby cigaret v roce 2008 pak lze přičíst na vrub orientace spotřebitelů na černý trh. Podobné chování lze očekávat i u ostatních komodit vybraných výrobků. Právě zvýšená poptávka po levných výrobcích podléhající spotřební dani je určitým „motivačním prvkem“ pro vyhnutí se dani nebo daňové úniky.

Rozhodování spotřebitele o výdajích na spotřebu je ovlivněno i vývojem HDP a kurzem měn zejména okolních států. Tyto faktory nepůsobí samostatně, ale zpravidla společně s nižší mírou zdanění vybraných výrobků v okolních státech. Z okolních států používá většina euro, takže se analýza omezí jen na tuto měnu a polský zlotý (PLN). Vývoj HDP v letech 2003 až 2010 je uveden v grafu v příloze č. 12 DP. Vývoj kurzů měn okolních států je za období od 1.1.2008 do 31.3.2010, tzn. od počátku výraznějšího poklesu ekonomiky, zřejmý z grafu v příloze č. 13 DP.

5.10 Zhodnocení rizik a odhad budoucího vývoje

Podíl rizik v podstatě odpovídá podílu inkasa SPD jednotlivých komodit z Obr. 17. Nejvíce rizik působí v oblasti minerálních olejů, následují tabákové výrobky a lihoviny.



Obr. 17: Podíl inkasa SPD jednotlivých komodit na celkovém inkasu z SPD v letech 2004 - 2009
Zdroj: Vlastní zpracování podle údajů Celní správy ČR, www.celnisprava.cz

Vývoj rizik bude i nadále ovlivněn rozdílnou mírou zdanění vybraných výrobků v okolních státech EU. Výhoda nižšího zdanění v okolních státech může být zvýšena i příznivým měnovým kurzem. To povede ke zvýšení tzv. daňové turistiky pro obyvatele příhraničí státu s nižším zdaněním, i počtu případů zneužití dopravy vybraných výrobků uvedených do volného daňového oběhu v jiných členských státech za použití zjednodušeného průvodního dokladu přes ČR k fiktivním příjemcům v dalších členských státech a k jejich ponechání a spotřebě na našem daňovém území. Lze očekávat i další případy zneužití povolení k opakovanému přijímání vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně při dopravě zejména z Polska a Německa a to nejméně do 31.12.2010, kdy musí k systému EMCS přistoupit daňové subjekty všech států EU.

V oblasti minerálních olejů bude pokračovat rostoucí trend podvodů spočívajících v neodvedení DPH při prodeji v řetězci skrytě propojených firem, neboť se ukazuje, že tento typ podvodů je jednodušší než podvody v oblasti SPD. Je připravena řada návrhů na legislativní změny, počínaje registrací obchodníků s minerálními oleji, až po změnu systému výběru DPH, s cílem tyto podvody omezit. Účinnost některých změn však nelze očekávat dříve než od roku 2011 a prosazení změny výběru DPH, vzhledem k souhlasu ostatních členských států, bude velmi obtížná. Pozornost musí být věnována i nárůstu

počtu nevyhovujících vzorků pohonných hmot zjištěných v únoru a březnu 2010, pokud tento trend bude dále pokračovat.

U lihovin lze očekávat růst rizik s orientací na padělání kontrolních pásek nebo zneužití originálních kontrolních pásek, neboť distribuci lihovin v obalech nad 6 litrů, které nejčastěji sloužily ke krytí nelegálně vyrobených lihovin, z trhu odstranila novelizace zákona o povinném značení lihu účinná od 1.4.2010. Případy fiktivní ztráty nebo odcizení kontrolních pásek vyvezených do zahraničí ke značení lihovin před jejich dovozem nebo dopravou, lze totiž jen velmi obtíže prokázat. Pro snadnou dostupnost denaturovaného lihu je zřejmé, že i nadále může sloužit k nelegální výrobě lihovin. Pozornost jednotlivců se soustředí na oblast pěstiteleského pálení.

Tabákové výrobky budou pro nenáročnou přepravu, skladování a současně vysoké zisky nadále předmětem nejčastějšího zájmu pašeráků. ČR se z důvodů rostoucí míry zdanění stále častěji stává cílovou zemí nelegálních zásilek cigaret. Je to dáno zejména nízkou cenou cigaret v Polsku, kde jsou dostupné ukrajinské cigarety s cenou okolo dvacet korun za krabičku.

Přes zvýšenou kontrolní činnost, pečlivou analýzu informací a zpřísnění podmínek povolovacích řízení, lze očekávat pokles počtu odhalených případů porušování právních předpisů v oblasti spotřebních daní organizovanými skupinami v rámci trestního řízení. Příčinou je nový trestní zákoník⁶¹ účinný od 1.1.2010. Ze srovnání právní úpravy trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby účinné do 1.1.2010 a od tohoto data, která je uvedena v příloze č. 14 DP vyplývá, že nový trestní zákoník přípravu tohoto trestného činu nepostihuje a novou specifikací trestných činů omezuje okruh trestných činů, u kterých lze použít odposlech a záznam telekomunikačního provozu⁶².

⁶¹ Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník.

⁶² § 88 odst. 1 zákona č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád).

6. Závěr

V jednotlivých kapitolách diplomové práce byly postupně charakterizovány pojmy z daňové teorie, historický vývoj spotřebních daní a podrobněji legislativa EU z oblasti spotřebních daní, ze které je odvozena legislativa ČR. Podstatné závěry téma diplomové práce byly formulovány v kapitole páté, kde byly zkoumány faktory, které působí na všechny komodity vybraných výrobků. Dále se práce věnuje analýze rizik jednotlivých komodit včetně analýzy inkasa SPD z jednotlivých komodit za hodnocené období. Z provedených analýz vyplývá, že zvýšení sazeb spotřebních daní ovlivňuje ekonomickou situaci ČR a zvyšuje míru ekonomických rizik, neboť spotřebitelé se orientují na výrobky s nižší cenou a tím na černý trh. Identifikovaná rizika dále zvyšuje nižší míra zdanění některých komodit vybraných výrobků v okolních státech a rozdíly v měnových kurzech. Přes snahu objektivně analyzovat vývoj inkasa spotřebních daní po 1.1.2010, od kdy došlo ke zvýšení sazeb SPD⁶³ je zřejmé, že s ohledem na velmi krátké hodnocené období a výrazné předzásobení výrobců a dovozců na konci loňského roku, je k relevantním závěrům zapotřebí delší časové období.

Přestože hlavním cílem zvýšení sazeb SPD bylo zajištění zvýšení příjmů do veřejných rozpočtů v době, kdy je naše hospodářství ovlivněno světovou krizí, není možné přehlédnout s tím související negativní vliv v ekonomice, a to zvýšení ceny vstupů a růst režijních nákladů. To je způsobeno zvýšenou cenou pohonných hmot, které v podstatě není možné nahradit. S růstem sazeb spotřebních daní bude část spotřebitelů více využívat možnosti pořízení vybraných výrobků v okolních státech osvobozených od daně. Toto se dlouhodobě projevuje např. u tabákových výrobků pořízených v Polsku. K tomu se od konce roku 2009 a zejména v roce 2010 přidaly i pohonné hmoty, které jsou levnější také v Rakousku.

Rovněž počet případů porušování právních předpisů vykazuje v souvislosti s růstem sazeb SPD výrazně rostoucí tendence, a to jak v oblasti dovozu, resp. dopravy nezdaněných tabákových výrobků z ostatních členských zemí, tak i v oblasti nelegální výroby v tuzemsku. Odhalit organizované porušování předpisů v oblasti spotřebních daní je stále

⁶³ Sazby u tabákových výrobků se zvýšily s účinností od 1.2.2010

obtížnější. K tomu přes zvýšenou kontrolní činnost Celní správy ČR bohužel nepřispívá ani nový trestní zákoník účinný od 1.1.2010, který netrestá přípravu trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby.

Zvýšené aktivity organizovaných skupin, potvrzuje výrazně vysoký počet případů nelegálních přeprav minerálních olejů odhalených Celní správou ČR v I. čtvrtletí roku 2010 i zprávy médií⁶⁴, jejichž spolehlivost je však diskutabilní.

Ambiciózní plány všech politických stran v nynějším předvolebním období počítají s dalším zvyšováním sazeb spotřebních daní, aby pokryty vyšší výdaje. To vše bude nadále zvyšovat daňové zatížení výrobků a tak lze očekávat další růst zájmu jednotlivců i organizovaných skupin získat finanční prospěch za cenu porušení předpisů. Opatření, která Celní správa ČR, jako správce spotřebních daní, přijala za účelem minimalizace rizik, se ukazují jako vysoce účinná, a to zejména u minerálních olejů. Od roku 2008 se pozornost organizovaných skupin stále více zaměřuje na podvody související s DPH než do oblasti SPD. Významným krokem k minimalizaci rizik jsou i unijní a národní legislativní změny účinné od 1.4.2010 a spuštění elektronického systému pro přepravu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani (EMCS).

Je zřejmé, že nikdy nebudou všechna rizika minimalizována úplně. Není to jen tím, že by na to musely být vynaloženy neúměrné náklady, ale výrazné restriktce by působily proti základním principům fungování vnitřního trhu EU. Řadu faktorů v oblasti daní bude možné ovlivnit jen velice složitým vyjednáváním na úrovni všech členských států EU, což je vnímáno jako zásah do vlastní suverenity, případně národních zvyklostí a tak se shoda společných řešení bude hledat jen velmi těžce. To je možné vidět i na skutečnosti, že řada států uplatňuje jiné, než harmonizované spotřební daně⁶⁵ (např. Švédsko zdaňuje přírodní štěrk, Dánsko elektrické žárovky, pojistky, zmrzlinu, Bulharsko a Belgie kávu apod.).

⁶⁴ Např.
Černý trh s benzinem je větší, než se čekalo. Může jít až o osm miliard
URL:<<http://ekonomika.ihned.cz/c1-41487360-podvodu-s-benzinem-je-vic-za-8-miliard>> [cit. 2010-03-19]

Tajná zpráva o alkoholu. Každá druhá láhev je falešná
URL:<<http://aktualne.centrum.cz/domaci/kauzy/clanek.phtml?id=665492>> [cit. 2010-04-13]

⁶⁵ Podle databáze daní států EU, http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxinv

Na úrovni EU se, vzhledem k výrazným rozdílům v sazbách mezi jednotlivými státy, objevují názory o potřebě stanovit i maximální sazby⁶⁶ spotřebních daní z důvodů omezení přesunu spotřeby z jedné země do druhé. To spolu s avizovaným rozšiřováním EU o nové státy, bude znamenat další obtížné hledání společné shody. Mimo fiskální funkce spotřebních daní se také v mnoha členských státech do popředí dostává funkce ochrany zdraví.

Přestože si orgány EU rizika v oblasti harmonizace spotřebních daní uvědomují, schválení rychlých a účinných opatření s rostoucím počtem členů nelze očekávat. Příkladem může být právě dlouholeté zavádění systému EMCS.

Větší podíl minimalizace rizik tak může přinést úprava národní legislativy, což je právě v rukou politiků a mohou tak dokázat, že chtějí situaci zvyšujícího se schodku státního rozpočtu řešit i jinak, než pouhým zvýšením sazeb spotřebních daní.

⁶⁶ Viz např. Stanovisko Evropského hospodářského a sociálního výboru k návrhu směrnice Rady, kterou se mění směrnice 92/84/EHS o sblížování sazeb spotřebních daně z alkoholu a alkoholických nápojů - CELEX 52007AE0789 nebo Stanovisko Evropského hospodářského a sociálního výboru k návrhu směrnice Rady, kterou se mění směrnice 2003/96/ES, pokud jde o úpravu zvláštního režimu zdanění plynového oleje používaného jako pohonná hmota k obchodním účelům a o koordinaci zdanění bezolovnatého benzínu a plynového oleje používaného jako pohonná hmota - CELEX 52007AE1466.

Seznam použité literatury

- [1] EUROPEAN COMMISSION, EUROSTAT, DIRECTORATE-GENERAL FOR TAXATION AND CUSTOMS UNION *Taxation trends in the European Union: Data for the EU Member States and Norway*. Luxembourg: Office for Official Publications of the European Communities, 2009. 384 s. ISBN 978-92-79-11171-6.
- [2] KESTI, J. *European Tax Handbook 2009*. Amsterdam: IBDF, 2009. 862 s. ISBN 978-90-8722-052-5.
- [3] LÁCHOVÁ, L. *Daňové systémy v globálním světě*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2007. 272 s. ISBN 978-80-7357-320-1
- [4] MARKOVÁ, H. *Daňové zákony 2008 úplná znění platná k 1.1.2008*. Praha: Grada Publishing, 2008. ISBN 978-80-247-2385-3.
- [5] NERUDOVÁ, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 2. vyd. Praha: ASPI, 2008. 257 s. ISBN 978-80-7357-386-7.
- [6] NOVOTNÝ, M. *Daňové zákony úplná znění platná v roce 2004*. 1. vyd. Ostrava: Newsletter, 2003. 120 s. ISBN 80-7350-003-5.
- [7] NOVOTNÝ, M. *Daňové zákony úplná znění platná v roce 2005*. 1. vyd. Ostrava: Newsletter, 2004. 136 s. ISBN 80-7350-039-6.
- [8] NOVOTNÝ, M. *Daňové zákony úplná znění platná v roce 2006*. 1. vyd. Beroun: Newsletter, 2005. 143 s. ISBN 80-7350-058-2.
- [9] SVÁTKOVÁ, S., KLAZAR, S., SLINTÁKOVÁ, B., ZELENÝ, M. *Zatížení spotřebního koše daněmi ze spotřeby v České republice*. Praha: Eurolex Bohemia, 2007. 322 s. ISBN 80-7379-001-7.
- [10] ŠULC, I. *Zákon o spotřebních daních s komentářem*. 2. vyd. Olomouc: ANAG, 2007. 359 s. ISBN 978-80-7263-377-7.

Citace

- [11] MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. *Historie Ministerstva financí - od roku 1918 do roku 2004* [online]. c2009, poslední revize 30.7.2009 [cit. 2010-02-15]. URL: <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/Publikace__Historie_MF_1918-2004.pdf>.
- [12] STARÝ, M. *Dějiny daní a poplatků*. Praha: Brain team, 2009. 220 s. ISBN 978-80-87109-15-1.
- [13] SVÁTKOVÁ, S. *Spotřební a ekologické daně v České republice*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2009. s. 107 - 117. ISBN 978-80-7357-443-7.
- [14] ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii*. 3. vyd. Praha: Linde, 2009. 356 s. ISBN 978-80-7201-746-1.
- [15] ŠIROKÝ, J. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2003. s. 29 - 34. s. 39 - 49. 53 - 61. ISBN 80-7179-413-9.
- [16] VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém ČR 2008*. 9. vyd. Praha: VOX, 2008. s. 9 - 10. s. 11 - 25. ISBN 978-80-86324-72-2.

Legislativa

- [17] Důvodová zpráva k návrhu zákona o povinném značení lihu.
- [18] Důvodová zpráva k návrhu zákona o spotřebních daních.
- [19] Nařízení Komise (EHS) č. 3649/92 ze dne 17.12.1992 o zjednodušeném průvodním dokladu pro pohyb výrobků podléhajících spotřební dani, které byly propuštěny pro domácí spotřebu v odesílajícím členském státě, uvnitř Společenství.
- [20] Nařízení Komise (EHS) č. 2719/92 ze dne 11. září 1992 o průvodním úředním dokladu při přepravě výrobků podléhajících spotřební dani v rámci režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně.
- [21] Nařízení Komise (EHS) č. 3649/92 ze dne 17. prosince 1992 o zjednodušeném průvodním dokladu pro pohyb výrobků podléhajících spotřební dani, které byly propuštěny pro domácí spotřebu v odesílajícím členském státě, uvnitř Společenství.

- [22] Nařízení Komise (ES) č. 31/96 ze dne 10. ledna 1996 o potvrzení o osvobození od spotřební daně.
- [23] Nařízení Komise (ES) č. 3199/93 ze dne 22. listopadu 1993 o vzájemném uznávání postupů úplné denaturace lihu pro účely osvobození od spotřební daně.
- [24] Nařízení Komise (ES) č. 684/2009 ze dne 24. července 2009, kterým se provádí směrnice Rady 2008/118/ES, pokud jde o elektronické postupy pro přepravu zboží podléhajícího spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně.
- [25] Nařízení vlády č. 257/2005 Sb., o stanovení hodnoty kontrolní pásky určené ke značení lihu vyrobeného na daňovém území České republiky nebo na daňové území České republiky dovezeného.
- [26] Rozhodnutí Evropského parlamentu a Rady 1152/2003/ES ze dne 16. června 2003 o zavedení elektronického systému pro přepravu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani.
- [27] Rozhodnutí Rady 224/2001/ES ze dne 12. března 2001 o snížených sazbách spotřební daně a o osvobození od spotřební daně pro některé minerální oleje používané pro zvláštní účely.
- [28] Směrnice Rady 2003/96/ES ze dne 27. října 2003, kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny (Text s významem pro EHP).
- [29] Směrnice Rady 2008/118/ES ze dne 16. prosince 2008 o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS.
- [30] Směrnice Rady 92/12/EHS ze dne 25. února 1992 o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani.
- [31] Směrnice Rady 92/79/EHS ze dne 19. října 1992 o sbližování daní z cigaret.
- [32] Směrnice Rady 92/80/EHS ze dne 19. října 1992 o sbližování daní z jiných tabákových výrobků než cigaret.
- [33] Směrnice Rady 92/83/EHS ze dne 19. října 1992 o harmonizaci struktury spotřebních daní z alkoholu a alkoholických nápojů.

- [34] Směrnice Rady 92/84/EHS ze dne 19. října 1992 o sbližování sazeb spotřební daně z alkoholu a alkoholických nápojů.
- [35] Směrnice Rady 95/59/ES ze dne 27. listopadu 1995 o daních jiných než daních z obratu, které ovlivňují spotřebu tabákových výrobků.
- [36] Směrnice Rady 95/60/ES ze dne 27. listopadu 1995 o daňovém značení plynových olejů a petroleje.
- [37] Vyhláška č. 140/1997 Sb., o kontrole výroby a oběhu lihu a o provedení dalších ustanovení zákona o lihu s tím související - zrušena vyhláškou č. 150/2008 Sb. dnem 1.5.2008
- [38] Vyhláška č. 141/1997 Sb., o technických požadavcích na výrobu, skladování a zpracování lihu.
- [39] Vyhláška č. 149/2006 Sb., kterou se provádí zákon č. 676/2004 Sb., o povinném značení lihu a o změně zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, ve znění zákona č. 545/2005 Sb.
- [40] Vyhláška č. 150/2008 Sb., o kontrole výroby a oběhu lihu a o provedení dalších ustanovení zákona o lihu s tím související.
- [41] Vyhláška č. 186/1996 Sb., kterou se stanoví některé podrobnosti barvení a značkování uhlovodíkových paliv a maziv.
- [42] Vyhláška č. 190/2008 Sb., kterou se mění vyhláška č. 141/1997 Sb., o technických požadavcích na výrobu, skladování a zpracování lihu.
- [43] Vyhláška č. 237/2005 Sb., kterou se stanoví výše technicky zdůvodněných ztrát při dopravě a skladování minerálních olejů.
- [44] Vyhláška č. 275/2005 Sb., kterou se stanoví postup při zpracování návrhů cen u cigaret pro konečného spotřebitele a při změnách těchto cen.
- [45] Vyhláška č. 313/2005 Sb., o stanovení vzoru a náležitostí záruční listiny pro zajištění spotřební daně ručením.
- [46] Vyhláška č. 34/2007 Sb., kterou se stanoví podrobnosti značkování některých dalších minerálních olejů.
- [47] Vyhláška č. 344/2003 Sb., kterou se stanoví požadavky na tabákové výrobky.

- [48] Vyhláška č. 370/2003 Sb., kterou se stanoví podmínky a náležitosti pro prokázání skutečností rozhodných pro posouzení žádostí o snížení zajištění spotřební daně nebo o upuštění od jeho poskytnutí.
- [49] Vyhláška č. 413/2003 Sb., kterou se stanoví způsob výpočtu nároku na vrácení spotřební daně zaplacené v cenách některých minerálních olejů prokazatelně použitých pro výrobu tepla a způsob a podmínky vedení evidence o nákupu a spotřebě těchto výrobků.
- [50] Vyhláška č. 433/2003 Sb., o způsobu výpočtu nároku na vrácení spotřební daně zaplacené v cenách některých minerálních olejů spotřebovaných v zemědělské prvovýrobě, lesních školkách a při obnově a výchově lesa a o způsobu a podmínkách vedení dokladů a evidence a o normativech spotřeby těchto výrobků - zrušena vyhláškou č. 48/2008 Sb., dnem 1.3.2008.
- [51] Vyhláška č. 467/2003 Sb., o používání tabákových nálepek při značení tabákových výrobků.
- [52] Vyhláška č. 468/2003 Sb., o stanovení vzorce pro výpočet extraktu původní mladiny před zakvašením a metodách určení extraktu původní mladiny.
- [53] Vyhláška č. 48/2008 Sb., o způsobu výpočtu nároku na vrácení spotřební daně zaplacené v cenách některých minerálních olejů spotřebovaných v zemědělské prvovýrobě.
- [54] Vyhláška č. 61/2007 Sb., kterou se stanoví podrobnosti značkování a barvení vybraných minerálních olejů a značkování některých dalších minerálních olejů.
- [55] Zákon č. 13/1993 Sb., celní zákon.
- [56] Zákon č. 136/1994 Sb., o barvení a značkování některých uhlovodíkových paliv a maziv a opatřených s tím souvisejících.
- [57] Zákon č. 185/2004 Sb., o Celní správě České republiky.
- [58] Zákon č. 212/1992 Sb., o soustavě daní.
- [59] Zákon č. 243/2000 Sb. o rozpočtovém určení výnosů některých daní územním samosprávným celkům a některým státním fondům (zákon o rozpočtovém určení daní)

- [60] Zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů - část čtyřicátá sedmá – elektřina.
- [61] Zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů - část čtyřicátá šestá - pevná paliva.
- [62] Zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů - část čtyřicátá pátá - daň z plynu.
- [63] Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.
- [64] Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních.
- [65] Zákon č. 44/1974 Sb., celní zákon.
- [66] Zákon č. 526/1990 Sb., o cenách.
- [67] Zákon č. 587/1992 Sb. o spotřebních daních.
- [68] Zákon č. 61/1997 Sb., o lihu.
- [69] Zákon č. 676/2004 Sb., o povinném značení lihu.
- [70] Zákon č. 73/1952 Sb., o dani z obratu.
- [71] Zákon č. 86/2002 Sb., o ochraně ovzduší a o změně některých dalších zákonů (zákon o ochraně ovzduší).
- [72] Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád.
- [73] Zákon č. 61/1997 Sb., o lihu.

Internetové zdroje

- [74] *Celní správa ČR*. [online]. URL: <<http://www.celnisprava.cz>>.
- [75] CELNÍ SPRÁVA ČR. *Informace o výsledcích činnosti Celní správy ČR za roky 2004, 2005, 2006, 2007, 2008, 2009* [online]. [cit. 2010-03-24]. URL: <<http://www.celnisprava.cz/cz/statistiky/Stranky/vyrocní-zpravy.aspx>>.
- [76] *Česká obchodní inspekce*. [online]. URL: <<http://www.coi.cz>>.
- [77] *Český statistický úřad*. [online]. URL: <<http://www.czso.cz>>.

- [78] *Daňový portál*. [online]. URL: <<http://adis.mfcr.cz>>.
- [79] *EUR-Lex*. [online]. URL: <<http://eur-lex.europa.eu>>.
- [80] EUROPEAN COMMISSION. *EXCISE DUTY TABLES: Part I – Alcoholic Beverages* [online]. c2010, REF 1.030 January 2010 [cit. 2010-03-11]. URL: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/alcoholic_beverages/rates/excise_duties-part_I_alcohol-en.pdf>.
- [81] EUROPEAN COMMISSION. *EXCISE DUTY TABLES: Part II – Energy products and Electricity* [online]. c2010, REF 1.030 January 2010 [cit. 2010-03-11]. URL: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/energy_products/rates/excise_duties-part_II_energy_products-en.pdf>.
- [82] EUROPEAN COMMISSION. *EXCISE DUTY TABLES: Part III – Manufactured Tobacco* [online]. c2010, REF 1.030 January 2010 [cit. 2010-03-11]. URL: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/tobacco_products/rates/excise_duties-part_III_tobacco-en.pdf>.
- [83] *Evropská komise*. [online]. URL: <<http://ec.europa.eu>>.
- [84] *Ministerstvo financí ČR*. [online]. URL: <<http://www.mfcr.cz>>.
- [85] *Portál Evropské unie*. [online]. URL: <<http://europa.eu>>.

Interní zdroje Celní správy ČR

- [86] CELNÍ ŘEDITELSTVÍ OSTRAVA. *Souhrnné analýzy oblasti správy spotřebních daní za roky 2004, 2005, 2006, 2007, 2008, 2009*
- [87] *Intranet Celní správy ČR*. [online]. URL: <<http://portal.cs.mfcr.cz>>.

Seznam příloh

Příloha 1	Kapitola 2 – Daňová ustanovení, Smlouvy o založení Evropského hospodářského společenství (EHS).....	I
Příloha 2	Průvodní doklad pro dopravu vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně	IV
Příloha 3	Zjednodušený průvodní doklad pro dopravu vybraných výrobků ve volném daňovém oběhu	XI
Příloha 4	Stejnopis elektronického dokladu pro dopravu vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně	XVI
Příloha 5	Schematické znázornění dopravy vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně	XVIII
Příloha 6	Schematické znázornění dopravy vybraných výrobků uvedených do volného daňového oběhu pro účely podnikání.....	XIX
Příloha 7	Inkaso SPD z minerálních olejů.....	XX
Příloha 8	Inkaso SPD z lihu a lihovin	XXI
Příloha 9	Inkaso SPD z piva	XXII
Příloha 10	Inkaso SPD z vína a meziproductů	XXIII
Příloha 11	Inkaso SPD z tabákových výrobků.....	XXIV
Příloha 12	Vývoj HDP v ČR	XXV
Příloha 13	Vývoj kurzů měn okolních států k CZK.....	XXVI
Příloha 14	Právní úprava trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby	XXVII

Příloha 1 Kapitola 2 – Daňová ustanovení, Smlouvy o založení Evropského hospodářského společenství (EHS)

Kapitola 2

Daňová ustanovení

Článek 95

Členské státy nepodrobí přímo ani nepřímo výrobky jiných členských států jakémukoli vyššímu vnitrostátnímu zdanění než je to, jemuž jsou přímo nebo nepřímo podrobeny podobné výrobky domácí.

Členské státy nepodrobí dále výrobky jiných členských států vnitrostátnímu zdanění, které by poskytovalo nepřímou ochranu jiným výrobkům.

Členské státy zruší nebo upraví nejpozději na začátku druhé etapy předpisy, které platí ke dni vstupu této smlouvy v platnost a která jsou v rozporu s výše uvedenými pravidly.

Článek 96

Pokud jsou výrobky vyvezeny na území některého členského státu, nesmí být navracení vnitrostátních daní vyšší než vnitrostátní daně, kterým byly výrobky přímo nebo nepřímo podrobeny.

Článek 97

Členské státy, jež vybírají daň z obrátu podle kumulativního systému v několika fázích, mohou u vnitrostátních daní na dovezené výrobky nebo u navracení daní poskytovaných za vyvezené výrobky stanovit průměrné sazby pro určité výrobky nebo skupiny výrobků za předpokladu, že tím nebudou porušeny zásady stanovené v článcích 95 a 96.

Pokud tyto průměrné sazby nejsou v souladu s výše uvedenými zásadami, vydá Komise potřebné směrnice nebo rozhodnutí určená tomuto státu.

Článek 98

Osvobození od daně a navracení daní při vývozu do jiných členských států s výjimkou daně z obratu, spotřebních a ostatních nepřímých daní, jakož i vyrovnávací poplatky při dovozu z členských států jsou přípustné pouze tehdy, pokud zamýšlená opatření na omezenou dobu předem schválila Rada na návrh Komise kvalifikovanou většinou.

Článek 99

Komise zváží, jakým způsobem by mohly být zákony různých členských států týkající se daně z obratu, spotřebních daní a jiných nepřímých daní, včetně vyrovnávacích opatření uplatňovaných v souvislosti s obchodováním mezi členskými státy, harmonizovány v zájmu společného trhu.

Komise předloží návrhy Radě, která rozhoduje jednomyslně, aniž jsou dotčena ustanovení článků 100 a 101.

Znění článku 99, který byl upraven Smlouvou o Evropské unii s účinností od 1.11.1993

Článek 99

Rada na návrh Komise a po konzultaci s Evropským parlamentem a Hospodářským a sociálním výborem jednomyslně přijme ustanovení k harmonizaci právních předpisů týkajících se daní z obratu, spotřebních daní a jiných nepřímých daní v rozsahu, v jakém je tato harmonizace nezbytná pro vytvoření a fungování vnitřního trhu ve lhůtě uvedené v článku 7a.

Znění kapitoly 2 – Daňová ustanovení dle Amsterodamské smlouvy pozměňující Smlouvu o Evropské unii

KAPITOLA 2

Daňová ustanovení

Článek 90 (bývalý článek 95)

Členské státy nepodrobí přímo ani nepřímo výrobky jiných členských států jakémukoli vyššímu vnitrostátnímu zdanění než je to, jemuž jsou přímo nebo nepřímo podrobeny podobné výrobky domácí.

Členské státy nepodrobí dále výrobky jiných členských států vnitrostátnímu zdanění, které by poskytovalo nepřímou ochranu jiným výrobkům.

Článek 91 (bývalý článek 96)

Pokud jsou výrobky vyvezeny na území některého členského státu, nesmí být navrácení vnitrostátních daní vyšší než vnitrostátní daně, kterým byly výrobky přímo nebo nepřímo podrobeny.

Článek 92 (bývalý článek 98)

Osvobození od daně a navrácení daní při vývozu do jiných členských států s výjimkou daně z obratu, spotřebních a ostatních nepřímých daní, jakož i vyrovnávací poplatky při dovozu z členských států jsou přípustné pouze tehdy, pokud zamýšlená opatření na omezenou dobu předem schválila Rada na návrh Komise kvalifikovanou většinou.

Článek 93 (bývalý článek 99)

Rada na návrh Komise a po konzultaci s Evropským parlamentem a Hospodářským a sociálním výborem jednomyslně přijme ustanovení k harmonizaci právních předpisů týkajících se daní z obratu, spotřebních daní a jiných nepřímých daní v rozsahu, v jakém je tato harmonizace nezbytná pro vytvoření a fungování vnitřního trhu ve lhůtě uvedené v článku 14.

Příloha 2 Průvodní doklad pro dopravu vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně

EVROPSKÉ SPOLEČENSTVÍ VYBRANÉ VÝROBKÝ PODLÉHAJÍCÍ SPOTŘEBNÍ DANI			PRŮVODNÍ DOKLAD	
1	1	Odesílatel <input type="checkbox"/>	2 Evidenční číslo odesílatele	3 Pořadové číslo
	Vyhotovení pro odesílatele		4 Evidenční číslo příjemce	5 Číslo faktury
			6 Datum faktury	
		7 Příjemce	8 Celní úřad	
		7a Místo dodání		
		9 Dopravce		
	10 Zajištění	12 Odesílající stát	13 Přijímající stát	
11 Další údaje týkající se dopravy	14 Daňový zástupce			
1	15 Místo odeslání	16 Datum odeslání	17 Doba trvání dopravy	
18a Popis vybraných výrobků počet a druh obalů, označení			19a Kódy vybraných výrobků (kód KN) 	
			20a Množství	21a Hrubá hmotnost (kg)
			22a Čistá hmotnost (kg) 	
18b Popis vybraných výrobků počet a druh obalů, označení			19b Kódy vybraných výrobků (kód KN) 	
			20b Množství	21b Hrubá hmotnost (kg)
			22b Čistá hmotnost (kg) 	
18c Popis vybraných výrobků počet a druh obalů, označení			19c Kódy vybraných výrobků (kód KN) 	
			20c Množství	21c Hrubá hmotnost (kg)
			22c Čistá hmotnost (kg) 	
23 Potvrzení (učtář vína, lihoviny a malé nezávislé pivovary)				
A Záznam o kontrole			24 Za správnost údajů v polích 1-22 Obchodní firma podepsaného, telefonní číslo	
			Identifikace podepsaného	
			Místo a datum	
			Podpis	
Pokračování na rubu (vyhotovení 2, 3 a 4)				

EVROPSKÉ SPOLEČENSTVÍ

VYBRANÉ VÝROBKY PODLÉHAJÍCÍ SPOTŘEBNÍ DANI

PRŮVODNÍ DOKLAD

2	1 Odesílatel <input type="checkbox"/>		2 Evidenční číslo odesílatele		3 Pořadové číslo	
			4 Evidenční číslo příjemce		5 Číslo faktury	
			6 Datum faktury			
	7 Příjemce		8 Celní úřad			
	7a Místo dodání		10 Zajištění			
Vyhotovení pro příjemce	9 Dopravce		12 Odesílající stát		13 Přijímající stát	
	11 Další údaje týkající se dopravy		14 Daňový zástupce			
2	15 Místo odeslání		16 Datum odeslání		17 Doba trvání dopravy	
18a Popis vybraných výrobků počet a druh obalů, označení					19a Kódy vybraných výrobků (kód KN)	
					20a Množství	
					22a Čistá hmotnost (kg)	
18b Popis vybraných výrobků počet a druh obalů, označení					19b Kódy vybraných výrobků (kód KN)	
					20b Množství	
					22b Čistá hmotnost (kg)	
18c Popis vybraných výrobků počet a druh obalů, označení					19c Kódy vybraných výrobků (kód KN)	
					20c Množství	
					22c Čistá hmotnost (kg)	
23 Potvrzení (určitá vína, lihoviny a malé nezávislé pivovary)						
A Záznam o kontrole				24 Za správnost údajů v polích 1-22		
				Obchodní firma podepsaného, telefonní číslo		
				Identifikace podepsaného		
				Místo a datum		
				Podpis		
Pokračování na rubu (vyhotovení 2, 3 a 4)						

EVROPSKÉ SPOLEČENSTVÍ

VYBRANÉ VÝROBKY PODLÉHAJÍCÍ SPOTŘEBNÍ DANI

PRŮVODNÍ DOKLAD

3	1 Odesílatel <input type="checkbox"/>		2 Evidenční číslo odesílatele		3 Pořadové číslo			
	7 Příjemce		4 Evidenční číslo příjemce		5 Číslo faktury			
			6 Datum faktury					
			8 Celní úřad					
	7a Místo dodání		10 Zajištění					
	9 Dopravce		12 Odesílající stát		13 Přijímající stát			
11 Další údaje týkající se dopravy		14 Daňový zástupce						
3	15 Místo odeslání		16 Datum odeslání		17 Doba trvání dopravy			
18a Popis vybraných výrobků počet a druh obalů, označení					19a Kódy vybraných výrobků (kód KN)			
					20a Množství		21a Hrubá hmotnost (kg)	
							22a Čistá hmotnost (kg)	
18b Popis vybraných výrobků počet a druh obalů, označení					19b Kódy vybraných výrobků (kód KN)			
					20b Množství		21b Hrubá hmotnost (kg)	
							22b Čistá hmotnost (kg)	
18c Popis vybraných výrobků počet a druh obalů, označení					19c Kódy vybraných výrobků (kód KN)			
					20c Množství		21c Hrubá hmotnost (kg)	
							22c Čistá hmotnost (kg)	
23 Potvrzení (učítá vína, lihoviny a malé nezávislé pivovary)								
A Záznam o kontrole				24 Za správnost údajů v polích 1-22				
				Obchodní firma podepsaného, telefonní číslo				
				Identifikace podepsaného				
				Místo a datum				
Pokračování na rubu (vyhotovení 2, 3 a 4)				Podpis				

EVROPSKÉ SPOLEČENSTVÍ

VYBRANÉ VÝROBKY PODLÉHAJÍCÍ SPOTŘEBNÍ DANI

PRŮVODNÍ DOKLAD

4 Vyhotovení pro celní úřad v místě příjetí	1 Odesílatel <input type="checkbox"/>		2 Evidenční číslo odesílatele	3 Pořadové číslo
			4 Evidenční číslo příjemce	5 Číslo faktury
			6 Datum faktury	
	7 Příjemce		8 Celní úřad	
	7a Místo dodání		10 Zajištění	
	9 Dopravce		12 Odesílající stát	13 Přijímající stát
11 Další údaje týkající se dopravy		14 Daňový zástupce		
4	15 Místo odesání	16 Datum odesání	17 Doba trvání dopravy	
18a Popis vybraných výrobků, počet a druh obalů, označení			19a Kódy vybraných výrobků (kód KN)	
			20a Množství	21a Hrubá hmotnost (kg)
			22a Čistá hmotnost (kg)	
18b Popis vybraných výrobků, počet a druh obalů, označení			19b Kódy vybraných výrobků (kód KN)	
			20b Množství	21b Hrubá hmotnost (kg)
			22b Čistá hmotnost (kg)	
18c Popis vybraných výrobků, počet a druh obalů, označení			19c Kódy vybraných výrobků (kód KN)	
			20c Množství	21c Hrubá hmotnost (kg)
			22c Čistá hmotnost (kg)	
23 Potvrzení (určitá vína, lihoviny a malé nezávislé pivovary)				
A Záznam o kontrole			24 Za správnost údajů v polích 1-22	
			Obchodní firma podepsaného, telefonní číslo	
			Identifikace podepsaného	
			Místo a datum	
			Podpis	
Pokračování na rubu (vyhotovení 2, 3 a 4)				

EVROPSKÉ SPOLEČENSTVÍ

VYBRANÉ VÝROBKY PODLEHAJÍCÍ SPOTŘEBNÍ DANI

PRŮVODNÍ DOKLAD

5 Vyhotovení pro celní úřad v místě odeslání	1 Odesílatel <input type="checkbox"/>		2 Evidenční číslo odesílatele		3 Pořadové číslo			
	7 Příjemce		4 Evidenční číslo příjemce		5 Číslo faktury			
			6 Datum faktury					
			8 Celní úřad					
	7a Místo dodání		10 Zajištění					
	9 Dopravce		12 Odesílající stát		13 Přijímající stát			
11 Další údaje týkající se dopravy		14 Daňový zástupce						
5	15 Místo odeslání	16 Datum odeslání	17 Doba trvání dopravy					
18a Popis vybraných výrobků počet a druh obalů, označení					19a Kódy vybraných výrobků (kód KN)			
					20a Množství		21a Hrubá hmotnost (kg)	
							22a Čistá hmotnost (kg)	
18b Popis vybraných výrobků počet a druh obalů, označení					19b Kódy vybraných výrobků (kód KN)			
					20b Množství		21b Hrubá hmotnost (kg)	
							22b Čistá hmotnost (kg)	
18c Popis vybraných výrobků počet a druh obalů, označení					19c Kódy vybraných výrobků (kód KN)			
					20c Množství		21c Hrubá hmotnost (kg)	
							22c Čistá hmotnost (kg)	
23 Potvrzení (určitá vína, lihoviny a malé nezávislé pivovary)								
A Záznam o kontrole				24 Za správnost údajů v polích 1-22				
				Obchodní firma podepsaného, telefonní číslo				
				Identifikace podepsaného				
				Místo a datum				
				Podpis				
Pokračování na rubu (vyhotovení 2, 3 a 4)								

B ZMĚNA MÍSTA DODÁNÍ Nové místo dodání: _____ Obchodní firma podepsaného: _____ Identifikace podepsaného: _____ Podpis: _____ Místo a datum: _____		Úřady uvedené v poli 8 musí být neprodleně informovány Schváleno celním úřadem: Číslo jednací _____ Razítko a podpis: _____
C POTVRZENÍ O PŘEVZETÍ VYBRANÝCH VÝROBKŮ NEBO O JEJICH VÝVOZU <input type="checkbox"/> Vybrané výrobky obdržené příjemcem		
Datum	Místo	Číslo jednací
Popis vybraných výrobků	Vybrané výrobky navíc	Chybějící vybrané výrobky
<input type="checkbox"/> Zásilka zkontrolována <input type="checkbox"/> Vybrané výrobky byly vyvezeny*/propuštěny do celního režimu Společenství jiného než volného oběhu* Datum		
		Dopravní prostředky
<input type="checkbox"/> Obchodní firma podepsaného Identifikační údaje o podepsané osobě		
		Místo/Datum Podpis
<input type="checkbox"/> Daňový nebo celní orgán Název Sídlo		
		Potvrzení daňového (je-li nutné) nebo celního orgánu
* Nehodící se škrtněte		
A Záznam o kontrole (pokračování)		

Vysvětlivky ke vzoru průvodního dokladu (rub prvního vyhotovení)

1. Obecné pokyny

- 1.1. Průvodní úřední doklad je podle článků 18 a 19 Směrnice 92/12/EHS ze dne 25. února 1992 nezbytný pro účely spotřebních daní.
- 1.2. Průvodní doklad musí být vyplněn čitelně a nezměnitelně. Údaje na průvodním dokladu mohou být předtištěny. Není dovoleno údaje mazat, opravovat nebo přepisovat.
- 1.3. Pro všechna vyhotovení musí být použit bílý papír o rozměrech 210x297 mm s maximální tolerancí délky méně než 5 mm nebo více než 8 mm. Používaný papír musí být samoprůpustný, upravený pro psaní, s plošnou hmotností nejméně 40 g/m². Papír musí být dostatečně neprůsvitný (opacitní), aby informace na jedné straně neovlivnila čitelnost informace na druhé straně a jeho pevnost musí být taková, aby se při běžném použití snadno netřhal nebo nemačkal.
Rubriky (pole) jsou tvořeny jednotkami o velikosti jedné deseti palce (inch) horizontálně a jedné šestiny palce vertikálně. Podrubriky jsou tvořeny jednotkami o velikosti deseti palce horizontálně.
Strany 2, 4, 6, 8 a 10 se tisknou jako rub strany předchozí.
- 1.4. Nevyužitá plocha v polích 18a až 22c se proškrtne, aby nebylo možno nic doplnit. Uvedou se nejvíce tři samostatné popisy vybraných výrobků a tyto vybrané výrobky musí být zařazeny do stejné kategorie spotřební daně. Kategoriem se pro tyto účely rozumí: a) minerální oleje, b) tabákové výrobky, c) lih a lih obsažený ve výrobcích, víno a meziproducty, pivo.
- 1.5. Průvodní doklad se skládá z pěti vyhotovení:
Vyhotovení č. 1 je určeno pro odesílatele, vyhotovení č. 2 pro příjemce, vyhotovení č. 3, na kterém je potvrzen příjem vybraných výrobků, se vrací odesílateli a potvrzené vyhotovení č. 4 předloží příjemce příslušnému orgánu členského státu určení. Vyhotovení č. 5 je určeno celnímu úřadu místně příslušnému odesílateli (před zahájením dopravy).
- 1.6. Vyhotovení č. 2, 3 a 4 provádí vybrané výrobky během dopravy.
- 1.7. Při dopravě vybraných výrobků pevným produktovodem zašle odesílatel příjemci nejrychlejším dostupným způsobem vyhotovení č. 2, 3 a 4. Ve všech případech má průvodní doklad dorazit na místo dodání do 24 hodin po přijetí vybraných výrobků v něm uvedených.

2. Nadpisy jednotlivých polí

- 2.1. Pole č. 1 Odesílatel: odesílající provozovatel daňového skladu, jeho obchodní firma/název, sídlo a daňové identifikační číslo (registrační číslo k DPH) plátce, je-li plátce právnickou osobou; jméno a příjmení/obchodní firma, místo pobytu a daňové identifikační číslo (registrační číslo k DPH) plátce, je-li plátce fyzickou osobou.
- 2.2. Pole č. 2 Evidenční číslo odesílatele: evidenční číslo přidělené odesílateli celním ředitelstvím.
- 2.3. Pole č. 3 Pořadové číslo: číslo, pod kterým odesílatel uvedenou zásilku vede ve své evidenci.
- 2.4. Pole č. 4 Evidenční číslo příjemce: u provozovatelů daňových skladů a oprávněných příjemců pro opakované přijímání vybraných výrobků se uvede evidenční číslo; u oprávněných příjemců pro jednorázové přijetí vybraných výrobků se uvede číslo povolení přidělené zasloučce příslušným daňovým orgánem.
- 2.5. Pole č. 5 Číslo faktury: číslo faktury vztahující se k vybraným výrobkům. Pokud faktura nebyla vystavena, uvede se číslo dodacího listu nebo jiného přepravního dokladu.
- 2.6. Pole č. 6 Datum faktury: datum vystavení dokladu uvedeného v poli 5.
- 2.7. Pole č. 7 Příjemce pro daňové území ČR: přijímající provozovatel daňového skladu, jeho obchodní firma/název, sídlo a daňové identifikační číslo (registrační číslo k DPH) plátce, je-li plátce právnickou osobou; jméno a příjmení/obchodní firma, místo pobytu a daňové identifikační číslo (registrační číslo k DPH) plátce, je-li plátce fyzickou osobou.
Příjemce v jiném členském státě: obchodní firma nebo název, sídlo nebo místo pobytu a číslo plátce DPH.
V případě vývozu se uvede osoba pověřená odesílatelem k převzetí vybraných výrobků v místě vývozu.
- 2.8. Pole č. 7a Místo dodání: skutečné místo dodání, pokud vybrané výrobky nejsou dodány na adresu uvedenou v poli 7. U vybraných výrobků, které mají být vyvezeny, se zapisuje údaj „VÝVOZ ZE SPOLEČENSTVÍ“ a uvede se místo vývozu. U vybraných výrobků, které mají být následně propuštěny do některého celního režimu Společenství, s výjimkou volného oběhu, se zapisuje údaj „CELNÍ REŽIM SPOLEČENSTVÍ“ a uvede se místo, kde budou vybrané výrobky předloženy k celní kontrole.
- 2.9. Pole č. 8 Celní úřad: název a sídlo příslušného celního úřadu, který je oprávněn ke kontrole spotřební daně v místě odeslání.
- 2.10. Pole č. 9 Dopravce: obchodní firma/název, sídlo a daňové identifikační číslo dopravce, je-li dopravce právnickou osobou, jméno a příjmení/obchodní firma, místo pobytu a daňové identifikační číslo dopravce, je-li dopravce fyzickou osobou, toho dopravce, který odpovídá za první dopravu, pokud je doprava provedena osobou odlišnou od odesílatele.
- 2.11. Pole č. 10 Zajištění: uvede se osoba nebo osoby odpovědné za zajištění daně, to znamená „odesílatel“, „dopravce“ nebo „příjemce (vlastník vybraných výrobků)“.
- 2.12. Pole č. 11 Další údaje týkající se dopravy: u tuzemského dopravce další dopravce a jeho obchodní firma/název, sídlo a daňové identifikační číslo, je-li dopravce právnickou osobou, jméno a příjmení/obchodní firma, místo pobytu a daňové identifikační číslo, je-li dopravce fyzickou osobou; u zahraničního dopravce jména dalších dopravců;
použité dopravní prostředky a jejich SPZ, popř. jiné označení; číslo, druh a identifikace uzávěr a pečeti.

- 2.13. Pole č. 12 Odesílající stát: členský stát, v němž bude doprava zahájena. Použijí se následující zkratky: AT Rakousko, BE Belgie, CZ Česká republika, CY Kypř, DE Německo, DK Dánsko, EE Estonsko, EL Řecko, ES Španělsko, FI Finsko, FR Francie, GB Spojené království, HU Maďarsko, IT Itálie, IE Irsko, LU Lucembursko, LV Lotyšsko, LT Litva, MT Malta, NL Holandsko, PL Polsko, PT Portugalsko, SE Švédsko, SI Slovinsko, SK Slovensko.
- 2.14. Pole č. 13 Přijímající stát: členský stát, v němž bude doprava ukončena. Použijí se stejné zkratky jako v poli č. 12.
- 2.15. Pole č. 14 Daňový zástupce: pokud odesílatel v členském státě odeslání jmenoval daňového zástupce, obchodní firma nebo název, sídlo nebo místo pobytu, číslo plátce DPH a (případně) číslo plátce spotřební daně.
- 2.16. Pole č. 15 Místo odeslání: evidenční číslo odesílajícího daňového skladu.
- 2.17. Pole č. 16 Datum odeslání: datum, a pokud celní úřad požaduje, i hodina, kdy vybrané výrobky byly odeslány z daňového skladu.
- 2.18. Pole č. 17 Doba trvání dopravy: běžná doba trvání dopravy s ohledem na vzdálenost a dopravní prostředek.
- 2.19. Pole č. 18a Popis vybraných výrobků, počet a druh obalů: označení a množství vnějších obalů, například kontejnerů; počet kusů uvnitř balení, například kartonů a obchodní popis vybraných výrobků.
Popis vybraných výrobků může pokračovat na příloženém zvláštním listu, který musí být připojen ke každému vyhotovení průvodního dokladu. Pro tento účel lze použít dodací list.
U lihu a lihu obsaženého ve výrobcích, u vína a meziproductů se uvede skutečný obsah alkoholu (etanolu) v objemových procentech při 20°C. U piva se podle požadavků členského státu určení nebo členského státu odeslání uvádějí buď stupně Plato, nebo obsah alkoholu v objemových procentech při 20°C, anebo oba údaje.
U minerálních olejů se uvede hustota při 15°C.
- 2.20. Pole č. 19a Kódy vybraných výrobků: kód kombinované nomenklatury.
- 2.21. Pole č. 20a Množství:
- počet kusů v tisících (cigarety),
- čistá hmotnost (doutníky a cigarillos),
- u lihu a lihu obsaženého ve výrobcích, vína a meziproductů, a piva v litrech zaokrouhleno na dvě desetinná místa při 20°C,
- u minerálních olejů v litrech při 15°C (s výjimkou těžkých topných olejů).
- 2.22. Pole č. 21a Hrubá hmotnost (Brutto): hrubá hmotnost zásilky.
- 2.23. Pole č. 22a Čistá hmotnost (Netto): hmotnost vybraných výrobků bez obalu (v případě lihu a lihu obsaženého ve výrobcích, vína a meziproductů, a piva, minerálních olejů a pro všechny tabákové výrobky s výjimkou cigaret).
- 2.24. Pole 18b až 22b a 18c až 22c se použijí, obsahuje-li zásilka jiné vybrané výrobky, než uvedené v polích 18a až 22a.
- 2.25. Pole č. 23 Potvrzení: toto místo je vyhrazeno pro případná potvrzení, která se vyžadují pouze na druhém vyhotovení.
1. U určitých druhů vína se zde podle příslušných předpisů Společenství rovněž uvede požadované osvědčení o místě původu a jakosti výrobku.
2. U určitých lihovin se zde podle právních předpisů Společenství rovněž uvede požadované osvědčení o místě výroby.
3. U piva, které je vyrobeno malým nezávislým pivovarem ve smyslu příslušné směrnice o struktuře spotřebních daní z alkoholu a alkoholických nápojů a na něž se v členském státě určení uplatňuje snížená sazba spotřební daně, uvede odesílatel toto potvrzení:
„Potvrzuje se, že toto pivo bylo vyrobeno malým nezávislým pivovarem s roční výrobou piva v hektolitrech..., stanovené podle roční výroby piva v předcházejícím kalendářním roce.“
- 2.26. Pole č. 24 Za správnost údajů: doklad vyplní odesílatel. Uvedou se údaje o osobě podepsané na tomto dokladu. Doklad je nutno podepsat.
- 2.27. Pole A Záznam o kontrole: příslušné orgány zaznamenají provedené kontroly na vyhotovení č. 2, 3 a 4. Nestačí-li plocha přední strany dokladu, pokračuje se v záznamech na rubu. Všechny záznamy musí být opatřeny datem a razítkem a podepsány odpovědnou osobou. Pokud se vybrané výrobky propouští do celního režimu, zaznamená zde příslušný úředník provedené kontroly.
- 2.28. Pole B Změna místa dodání - pokud se během dopravy změnilo místo dodání vybraných výrobků a je odlišné od místa dodání uvedeného v poli 7 nebo 7a, uvede odesílatel v poli B nové místo dodání včetně evidenčního čísla přiděleného příjemci. Odesílatel oznámí neprodleně změnu místa dodání místně příslušnému celnímu úřadu.
- 2.29. Pole C Potvrzení o převzetí vybraných výrobků - vystavuje příjemce. Pokud se vybrané výrobky přijímají do skladu příjemce s daňovým dozorem nebo pokud se vybrané výrobky propouští do některého celního režimu Společenství, s výjimkou volného oběhu, je zde nutno uvést potvrzení daňového nebo celního orgánu.
Převzetí vybraných výrobků se potvrdí i na rubu vyhotovení č. 2, které si ponechá příjemce vybraných výrobků.
V případě ztráty vyhotovení č. 3 může být ukončení dopravy potvrzeno zasláním kopie vyhotovení č. 2 odesílateli vybraných výrobků.

Příloha 3 Zjednodušený průvodní doklad pro dopravu vybraných výrobků ve volném daňovém oběhu

EVROPSKÉ SPOLEČENSTVÍ VYBRANÉ VÝROBKÝ UVEDENÉ DO VOLNÉHO DAŇOVÉHO OBĚHU		ZJEDNODUŠENÝ PRŮVODNÍ DOKLAD	
1	1	1 Odesílatel DIČ <input type="checkbox"/> (Jméno a adresa)	2 Pořadové číslo
	Vyhotovení pro dodavatele	4 Příjemce DIČ (Jméno a adresa)	3 Příslušný úřad země určení (Označení a adresa)
		5 Dopravce/dopravní prostředek	
		7 Místo dodání	6 Jednací číslo a datum prohlášení
1	8 Popis vybraných výrobků, označení, počet a druh balení		9 Kódy vybraných výrobků (kód KN)
		10 Množství	11 Hrubá hmotnost (kg)
			12 Čistá hmotnost (kg)
		13 Fakturovaná cena / hodnota vybraných výrobků	
14 Osvědčení (určitá vína a alkohol, malé pivovary)			
A Záznamy o kontrole		15 Za správnost údajů v poli 1–13:	
		Prosím zaslat zpět výtisk 3 <input type="checkbox"/> Ano <input type="checkbox"/> Ne (*)	
		Podnik podepsaného (tel. číslo)	
		Jméno podepsaného	
		Místo, datum	
		Podpis	
Pokračování na zadní straně výtisku 2 a 3			

(*) Zaškrtněte příslušné okénko

340/751/93

EVROPSKÉ SPOLEČENSTVÍ
VYBRANÉ VÝROBKÝ UVEDENÉ DO VOLNÉHO DAŇOVÉHO OBĚHU

ZJEDNODUŠENÝ PRŮVODNÍ DOKLAD

Vyhotovení pro příjemce	2	1 Odesílatel <input type="checkbox"/> (Jméno a adresa)	DIČ	2 Pořadové číslo
				3 Příslušný úřad země určení (Označení a adresa)
		4 Příjemce (Jméno a adresa)	DIČ	
		5 Dopravce/dopravní prostředek		6 Jednací číslo a datum prohlášení
	2	7 Místo dodání		
		8 Popis vybraných výrobků, označení, počet a druh balení		9 Kódy vybraných výrobků (kód KN)
				10 Množství
				11 Hrubá hmotnost (kg)
				12 Čistá hmotnost (kg)
				13 Fakturovaná cena / hodnota vybraných výrobků
		14 Osvědčení (určitá vína a alkohol, malé pivovary)		
		A Záznamy o kontrole		15 Za správnost údajů v poli 1-13: Prosím zaslat zpět výtisk 3 <input type="checkbox"/> Ano <input type="checkbox"/> Ne (*)
				Podnik podepsaného (tel. číslo)
				Jméno podepsaného
				Místo, datum
				Podpis
		Pokračování na zadní straně výtisku 2 a 3		

(*) Zaškrtněte příslušné okénko

340 751 93

EVROPSKÉ SPOLEČENSTVÍ
VYBRANÉ VÝROBKÝ UVEDENÉ DO VOLNÉHO DAŇOVÉHO OBĚHU

ZJEDNODUŠENÝ PRŮVODNÍ DOKLAD

3 Vyhotovení pro zaslání zpět dodavateli 3	1 Odesílatel DIČ <input type="checkbox"/> (Jméno a adresa)		2 Pořadové číslo	
	4 Příjemce DIČ (Jméno a adresa)		3 Příslušný úřad země určení (Označení a adresa)	
			6 Jednací číslo a datum prohlášení	
	5 Dopravce/dopravní prostředek		7 Místo dodání	
8 Popis vybraných výrobků, označení, počet a druh balení			9 Kódy vybraných výrobků (kód KN)	
			10 Množství	11 Hrubá hmotnost (kg)
			12 Čistá hmotnost (kg)	
			13 Fakturovaná cena / hodnota vybraných výrobků	
14 Osvědčení (určitá vína a alkohol, malé pivovary)				
A Záznamy o kontrole			15 Za správnost údajů v poli 1–13: Prosím zaslat zpět výtisk 3 <input type="checkbox"/> Ano <input type="checkbox"/> Ne (*)	
			Podnik podepsaného (tel. číslo)	
			Jméno podepsaného	
			Místo, datum	
			Podpis	

Pokračování na zadní straně výtisku 2 a 3

(*) Zaškrtněte příslušné okénko

340 751 93

B POTVRZENÍ PŘÍJMU

Vybrané výrobky dopraveny příjemci

Místo

Datum

Číslo jednací

Spotřební daň je zaplacená * / je nahlášena k platbě

Datum

Referenční číslo

Ostatní poznámky příjemce

Místo / Datum

Jméno signatáře

Podpis

* Nehodící se škrtněte

A Kontrola (pokračování)

VYSVĚTLIVKY

Doprava vybraných výrobků podléhajících spotřební dani, které byly uvedeny do volného daňového oběhu v odesílajícím členském státě

1. Obecné pokyny

- 1.1. V souladu s článkem 7 směrnice Rady 92/12/EHS ze dne 25. února 1992 se pro daňové účely vyžaduje zjednodušený průvodní doklad.
- 1.2. Původní doklad musí být vyplněn čitelně a nezaměnitelně. Údaje na průvodním dokladu mohou být předtištěny. Není dovoleno údaje mazat, opravovat nebo přepisovat.
- 1.3. Obecné parametry použitého papíru a velikost polí jsou stanoveny v Úředním věstníku Evropských společenství č. C 164 ze dne 1. července 1989, s. 3.
Papír všech vyhotovení musí být bílý formátu 210 milimetrů krát 297 milimetrů s maximální délkovou tolerancí minus 5 milimetrů nebo plus 8 milimetrů.
- 1.4. Nepoužitá pole musí být proškrtnutá, aby nebylo možno nic doplnit.
- 1.5. Průvodní doklad se skládá ze tří vyhotovení:
První vyhotovení si ponechá odesílatel.
Druhé vyhotovení doprovází vybrané výrobky a ponechá si je příjemce.
Třetí vyhotovení doprovází vybrané výrobky a vrací se odesílateli s potvrzením přijetí osobou uvedenou v poli 4, pokud je odesílatel požaduje pro účely vrácení daně.

2. Nadpisy polí

- Pole 1 Odesílatel: obchodní firma / název, sídlo a daňové identifikační číslo (registrační číslo k DPH, pokud existuje) plátce, je-li plátce právnickou osobou; jméno a příjmení / obchodní firma, místo pobytu a daňové identifikační číslo (registrační číslo k DPH, pokud existuje) plátce, je-li plátce fyzickou osobou a evidenční číslo přidělené odesílateli celním ředitelstvím, pokud existuje.
- Pole 2 Pořadové číslo: Jednací číslo přidělené osobou dodávající vybrané výrobky, které umožňuje určit dopravu vybraných výrobků v jeho obchodních záznamech, obvykle číslo a datum faktury.
- Pole 3 Příslušný úřad země určení: Označení a adresa orgánu v členském státě určení, jemuž byla doprava předem oznámena.
- Pole 4 Příjemce: obchodní firma / název, sídlo a daňové identifikační číslo (registrační číslo k DPH, pokud existuje) plátce, je-li plátce právnickou osobou; jméno a příjmení / obchodní firma, místo pobytu a daňové identifikační číslo (registrační číslo k DPH, pokud existuje) plátce, je-li plátce fyzickou osobou. Existuje-li identifikační číslo pro spotřební daň, musí být rovněž uvedeno.
- Pole 5 Dopravce: Uveďte „odesílatel“, „příjemce“ nebo obchodní firmu / název, sídlo a daňové identifikační číslo dopravce, je-li dopravce právnickou osobou, jméno a příjmení / obchodní firmu, místo pobytu a daňové identifikační číslo dopravce, je-li dopravce fyzickou osobou, toho dopravce, který odpovídá za zajištění první dopravy, pokud se liší od osob uvedených v poli 1 nebo 4. Uveďte rovněž způsob dopravy.
- Pole 6 Jednací číslo a datum prohlášení: Prohlášení a/nebo oprávně-

ní, které musí udělit příslušné orgány členského státu určení před zahájením dopravy.

- Pole 7 Místo dodání: Adresa místa dodání, pokud se liší od adresy v poli 4.
- Pole 8 Popis vybraných výrobků, označení, počet a druh balení: Označení a množství vnějších obalů, například kontejnerů; počet kusů uvnitř balení, například kartonů a obchodní popis vybraných výrobků. Popis vybraných výrobků může pokračovat na přiloženém zvláštním listu, který musí být připojen ke každému vyhotovení. Pro tento účel lze použít dodací list.
- Pole 9 Kódy vybraných výrobků: kódy nomenklatury.
- Pole 10 Množství: Počet, hmotnost nebo objem pro účely daňové v členském státě určení, např.:
– cigarety: počet jednotek vyjádřený v tisících,
– doutníky a cigarillos: čistá hmotnost,
– alkohol a alkoholické nápoje: litry při 20 °C na dvě desetinná místa,
– minerální oleje s výjimkou těžkých topných olejů: litry při 15 °C.
- Pole 11 Hrubá hmotnost: Hrubá hmotnost zásilky.
- Pole 12 Čistá hmotnost: Hmotnost vybraných výrobků bez obalů.
- Pole 13 Fakturovaná cena nebo hodnota vybraných výrobků: Celková částka uvedená na faktuře včetně spotřební daně. Nejsou-li dopravované vybrané výrobky určeny k prodeji, připojí se poznámka „Není určeno k prodeji“ a uvede se obchodní hodnota.
- Pole 14 Osvědčení: Toto místo je vyhrazeno pro případná osvědčení, která se vyžadují pouze na druhém vyhotovení.
1. V případě určitých vín musí být v příslušných případech osvědčen původ a jakost výrobku v souladu s příslušnými předpisy Společenství.
2. V případě určitých lihovin musí být osvědčeno místo výroby v souladu s příslušnými předpisy Společenství.
3. Pro pivo vyrobené v malém nezávislém pivovaru, jak je vymezen ve směrnici Rady o harmonizaci struktury spotřebních daní z alkoholu a alkoholických nápojů, pro které se žádá o sníženou sazbu spotřební daně v členském státě určení, musí dodavatel vystavit osvědčení v tomto znění:
„Tímto se osvědčuje, že toto pivo bylo vyrobeno v malém nezávislém pivovaru, jehož loňská roční výroba činila hektolitrů“.
- Pole 15 Podnik podepsaného, atd.: Doklad musí být vyplněn osobou odpovědnou za dopravu vybraných výrobků nebo jejím jménem. Může to být odesílatel nebo příjemce. Požaduje-li odesílatel vrácení třetího vyhotovení s potvrzením přijetí, musí to být v dokladu uvedeno.
- Pole A Záznamy o kontrole: Příslušné orgány zaznamenají kontroly na druhém a třetím vyhotovení. Všechny záznamy musí podepsat, datovat a orážkovat zodpovědný úředník.
- Pole B Osvědčení o přijetí: Vystavuje příjemce a vrací se odesílateli, pokud o toto osvědčení požádá zejména pro účely vrácení daně.

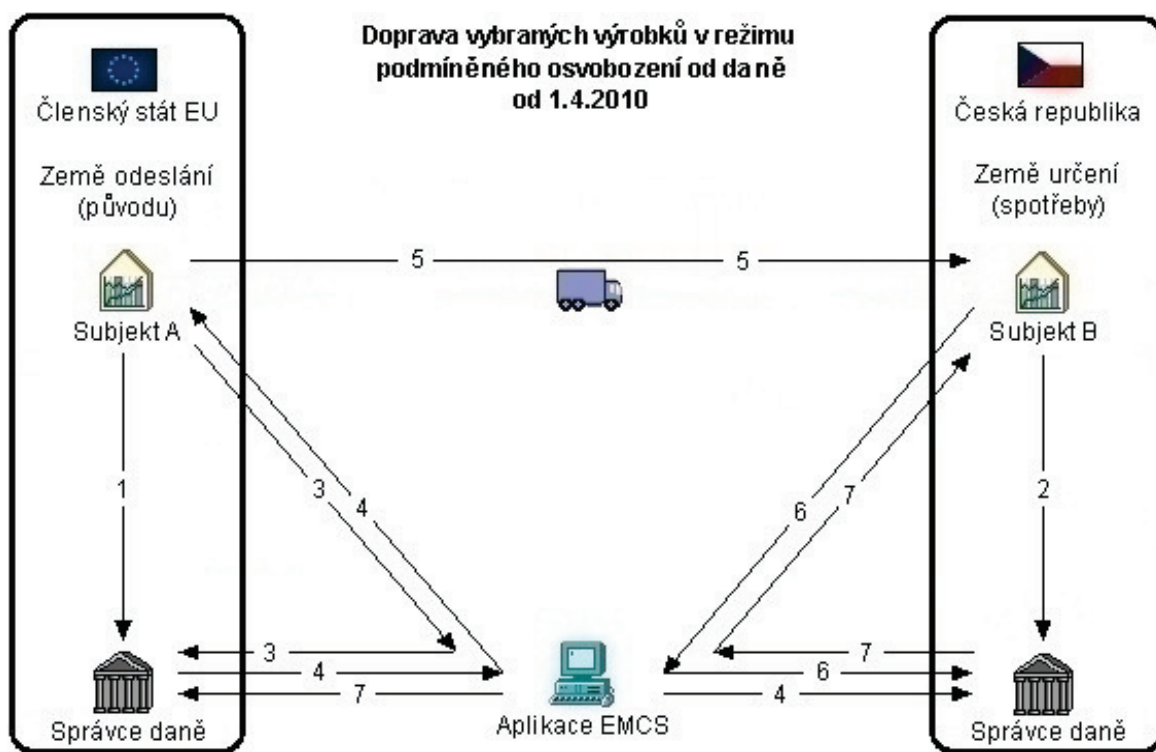
Příloha 4 Stejnopis elektronického dokladu pro dopravu vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně

EVROPSKÉ SPOLEČENSTVÍ		1d	ARC	10CZ177500AAUCZQ28ZQ9
Stejnopis elektronického správního dokladu pro dopravu vybraných výrobků podléhajících spotřební dani v režimu podmíněného osvobození od daně				
1	Záhlaví			
9d	Původ přepravy	Původ - Daňový sklad	9a	LRN
				00012345678
1a	Druh místa určení	Určení - Daňový sklad (S, A)	--	Odesílající stát
				CZ
1e	Datum a čas ověření	1.4.2010 08:39:35	--	Přijímající stát
				CZ
9ef	Datum a čas odeslání	1.4.2010 17:00:00	10a	CÚ odeslání
				CZ177500
1b	Doba přepravy	3 dny	4a	CÚ dovozu
11	Zajištění přepravy		9.1a	Dovozní JSD
11a	Odesílatel - 08CZ00000S000011		8a	CÚ vývozu
Daňové subjekty				
2	Odesílatel		3	Místo odeslání
2a	CZ00011111S000		3a	CZ03011111S002
2b	První cigaretová a.s.		3b	První cigaretová a.s.
2cd	Velká 1		3cd	Velká 1
2ef	11150 Praha		3ef	11150 Praha
5	Příjemce		7	Místo přijetí
5a	CZ00011111S000		7a	CZ08011111S008
5b	První cigaretová a.s.		7b	První cigaretová a.s. (sklad v areálu ČSAD a.s.)
5cd	Velká 1		7cd	Horní Dolní 45
5ef	11150 Praha		7ef	51101 Turnov
			6	Příjemce s výjimkou
			6a	Stát
			6b	Pof. č. o osvobození..
Údaje o dopravě				
1c	Objednatel dopravy		15	První dopravce
1c	Odesílatel			
14a			15a	CZ12345678
14b			15b	AutoDoprava tabáku a.s.
14cd			15cd	Jiřikova 8
14ef			15ef	60200 Brno
9	Faktury (číslo, datum)		16	Údaje o dopravě
9bc	1500506104 1.4.2010		16ab	Přívěs 2F50824,1F44442
9bc			16ab	
9bc			16ab	
9bc			16ab	
18	Dokumenty / certifikáty		16ab	
18ac			16ab	
18ac			16ab	
18ac			16ab	
18ac			16ab	

Seznam vybraných výrobků		CÚ odeslání: CZ177500	ARC: 10CZ177500AAUCZQ28ZQ9
Kopie č. 1	Strana 2/2	Odesílatel: CZ0001111S000	LRN: 00012345678

17a - Poř. č.	Číslo VV	17b - EU kód VV	17p - Obchodní popis	17.1 - Obaly a závěry	17g/h/o - Obsah alkoholu/ Platoř Hustota	17e - Hrubá hmotnost	17.2 - Vinařské výrobky (Operace při zpracování vína)
	17c - Kombinovaná nomenklatura				17d - Množství	17f - Čistá hmotnost	
1	240201	T200	Cigarety do 90 mm KS 910 beden - 4.550.000 ks cigaret - 227.500 ks krabiček	BX910 0.00 227500 20kartony	- / - / -	7285	
	24022090				4550	6916	
Celkový počet položek vybraných výrobků: 1							

Příloha 5 Schematické znázornění dopravy vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně

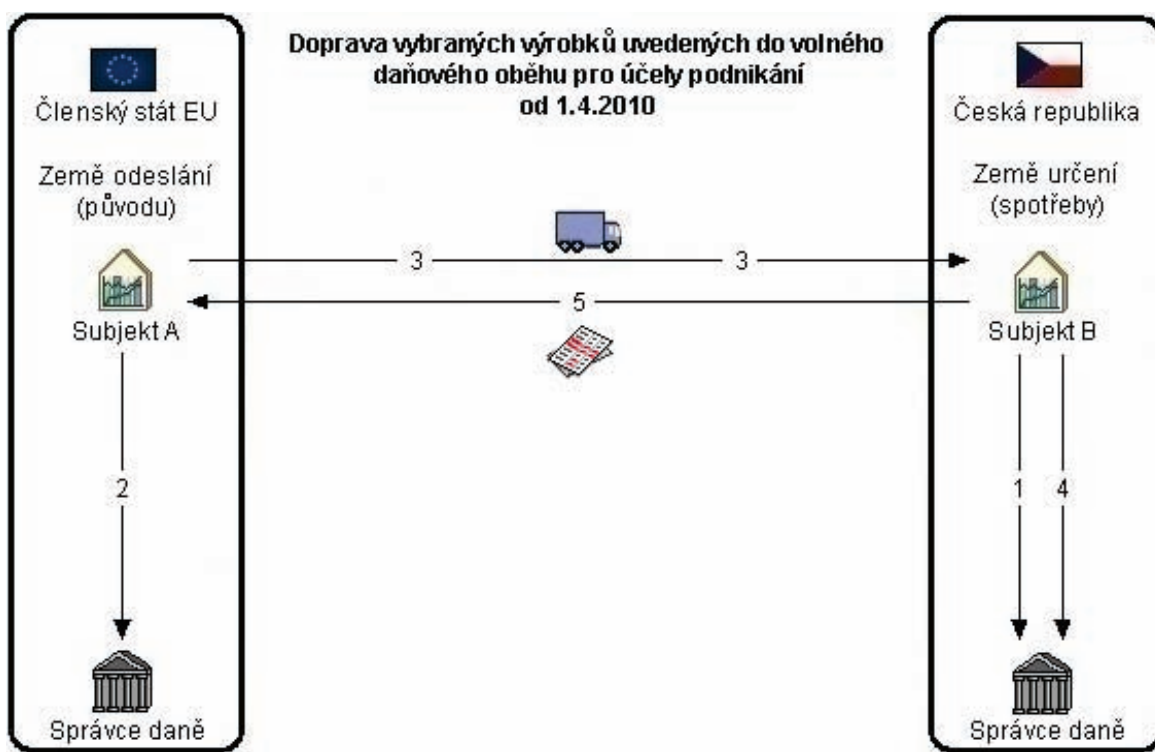


Legenda:

- 1 pro odesílání VV v režimu podmíněného osvobození od daně je povinen subjekt A registrovat se u místně příslušného správce daně a získat povolení (provozovatel daňového skladu nebo oprávněný odesílatel) a zajistit daň
- 2 pro přijímání VV v režimu podmíněného osvobození od daně je povinen subjekt B registrovat se u místně příslušného správce daně a získat povolení (provozovatel daňového skladu nebo oprávněný příjemce) a zajistit daň
- 3 subjekt A předloží prostřednictvím aplikace EMCS místně příslušnému správci daně ke schválení návrh elektronického průvodního dokladu,
- 4 správce daně odesílajícího subjektu A ověří údaje uvedené v návrhu elektronického průvodního dokladu a přidělí mu správní referenční kód (ARC - Administrative Reference Code), potvrzený elektronický průvodní doklad (e-AD) zašle elektronickou formou subjektu A a místně příslušnému správci daně přijímajícího subjektu B,
- 5 subjekt A vytiskne stejnopis potvrzeného elektronického průvodního dokladu (e-AD) a spolu se zásilkou jej předá dopravci k doručení příjemci, doprava VV je zahájena okamžikem opuštění daňového skladu,
- 6 doprava VV je ukončena okamžikem převzetí vybraných výrobků příjemcem, subjekt B předloží prostřednictvím aplikace EMCS místně příslušnému správci daně oznámení o přijetí VV,
- 7 správce daně přijímajícího subjektu B ověří údaje uvedené v oznámení o přijetí vybraných výrobků a potvrzené oznámení zašle elektronickou formou subjektu B a místně příslušnému správci daně odesílajícího subjektu A, zajištění daně se uvolní.

Zdroj: Vlastní zpracování podle ustanovení zákona č. 353/2003 Sb.

Příloha 6 Schematické znázornění dopravy vybraných výrobků uvedených do volného daňového oběhu pro účely podnikání



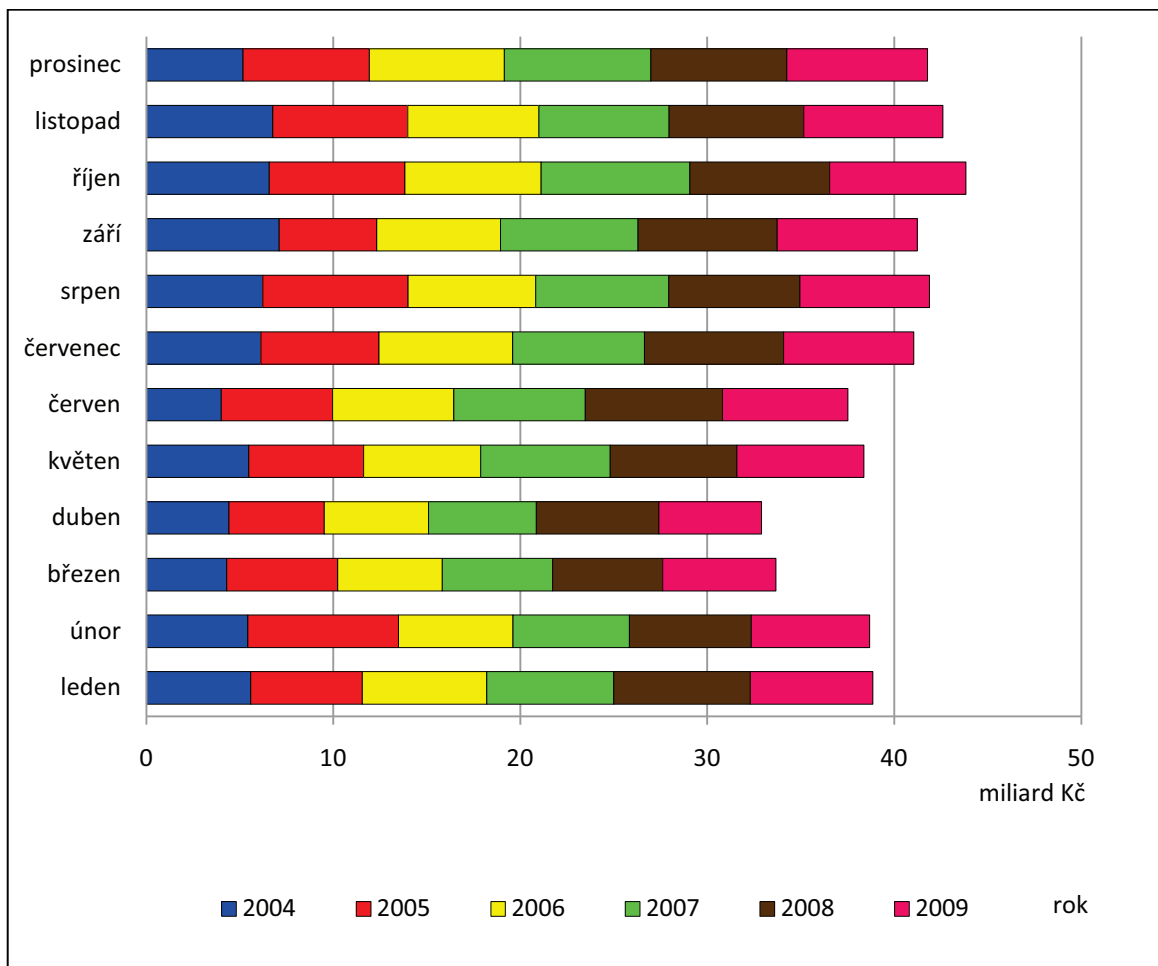
Legenda:

- 1 subjekt B je povinen před odebráním vybraných výrobků uvedených do volného daňového oběhu v jiném členském státě se registrovat jako plátce daně a oznámit celnímu úřadu množství vybraných výrobků a poskytnout zajištění daně,
- 2 subjekt A je povinen písemně před zahájením dopravy uvědomit místně příslušného správce daně a uvést datum zahájení dopravy,
- 3 subjekt A vyplní trojmo zjednodušený průvodní doklad podle nařízení Komise (EHS) č. 3649/92, první výtisk si ponechá a zbývající dva spolu se zásilkou předá dopravci k doručení příjemci,
- 4 subjekt B si ponechá druhý výtisk zjednodušeného průvodního dokladu a po odběru vybraných výrobků nebo po ukončení dopravy je povinen podat daňové přiznání a zaplatit daň,
- 5 subjekt B na žádost subjektu A, bezodkladně po přijetí VV, zašle potvrzený třetí výtisk zpět subjektu A, správce daně na žádost vydá potvrzení, že daň byla přiznána nebo zaplacená.

Zdroj: Vlastní zpracování podle ustanovení zákona č. 353/2003 Sb.

Příloha 7 Inkaso SPD z minerálních olejů

Grafické znázornění inkasa podle měsíců v jednotlivých letech

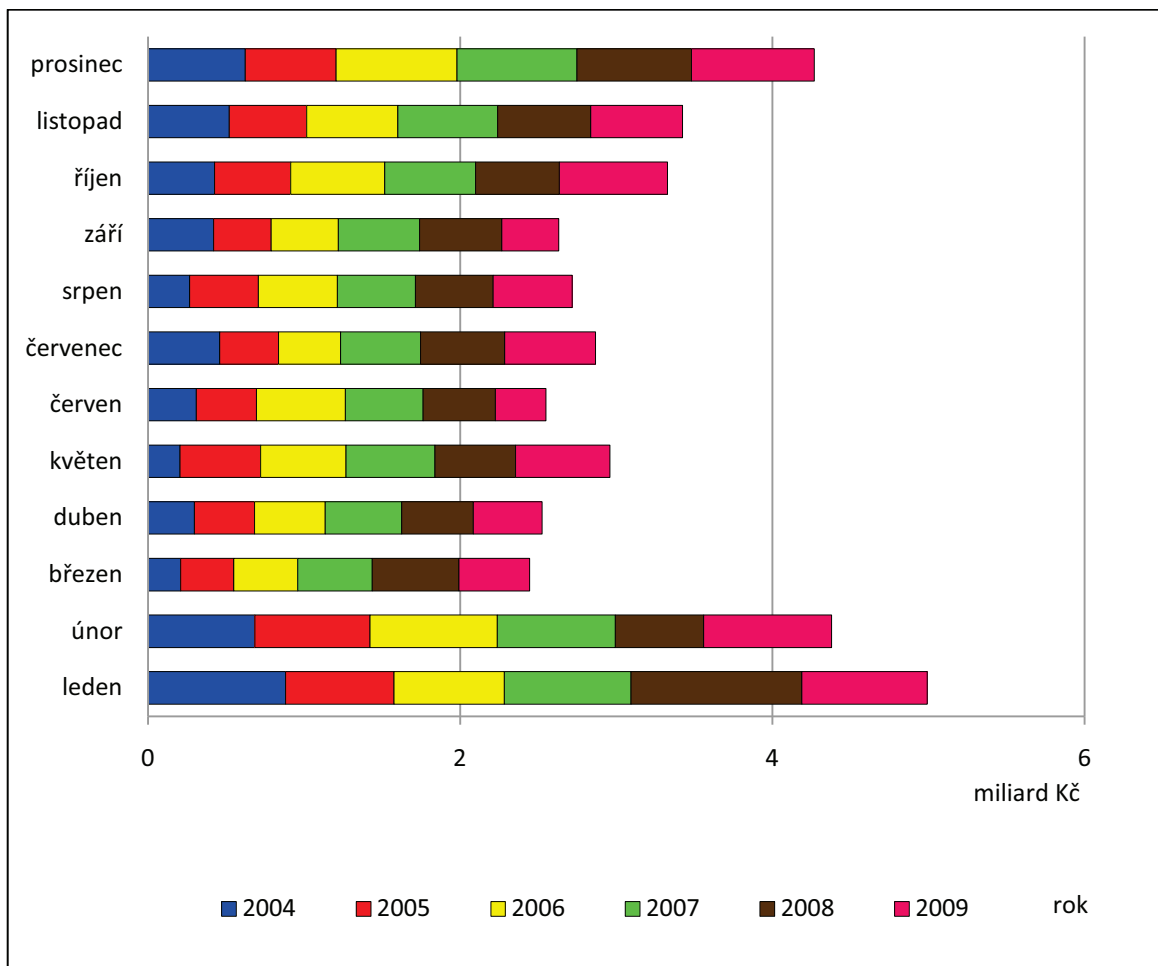


Inkaso SPD z minerálních olejů v jednotlivých letech po měsících v mld. Kč

	leden	únor	březen	duben	květen	červen	červenec	srpen	září	říjen	listopad	prosinec	celkem
2004	5,58	5,43	4,30	4,41	5,49	4,01	6,13	6,24	7,11	6,57	6,76	5,18	67,19
2005	5,97	8,05	5,94	5,11	6,14	5,94	6,32	7,76	5,20	7,26	7,22	6,76	77,68
2006	6,66	6,14	5,60	5,57	6,25	6,49	7,14	6,83	6,63	7,28	7,01	7,22	78,84
2007	6,79	6,22	5,89	5,77	6,92	7,03	7,05	7,11	7,36	7,95	6,97	7,84	82,90
2008	7,31	6,51	5,89	6,55	6,78	7,32	7,45	7,01	7,44	7,49	7,20	7,26	84,21
2009	6,56	6,33	6,06	5,50	6,80	6,72	6,96	6,93	7,49	7,28	7,43	7,54	81,60

Příloha 8 Inkaso SPD z lihu a lihovin

Grafické znázornění inkasa podle měsíců v jednotlivých letech

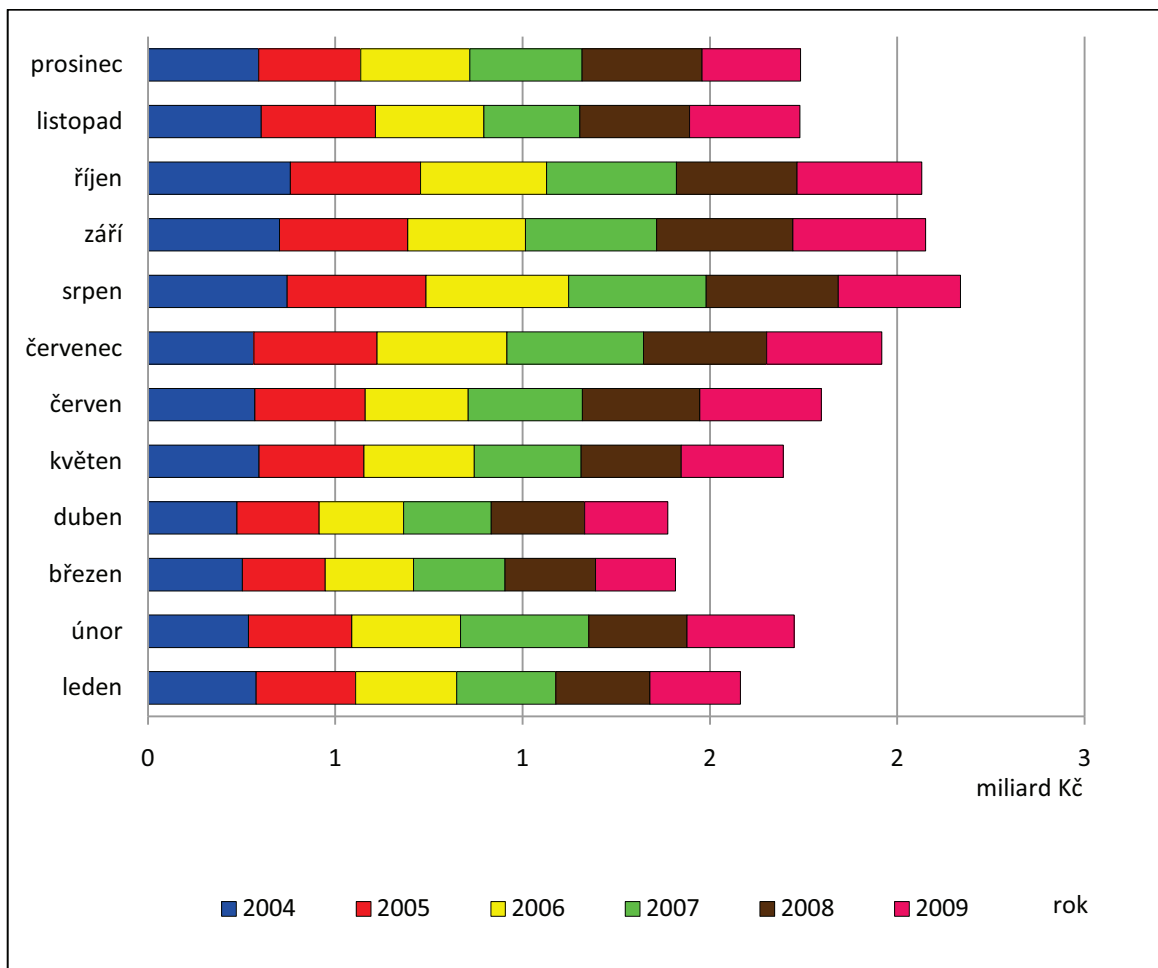


Inkaso SPD z lihu a lihovin v jednotlivých letech po měsících v mld. Kč

	leden	únor	březen	duben	květen	červen	červenec	srpen	září	říjen	listopad	prosinec	celkem
2004	0,88	0,68	0,21	0,30	0,21	0,31	0,46	0,27	0,42	0,43	0,52	0,62	5,31
2005	0,69	0,74	0,34	0,38	0,52	0,38	0,38	0,44	0,37	0,49	0,50	0,58	5,81
2006	0,71	0,82	0,41	0,45	0,55	0,57	0,40	0,51	0,43	0,60	0,58	0,77	6,80
2007	0,81	0,76	0,48	0,49	0,57	0,50	0,51	0,50	0,52	0,58	0,64	0,77	7,12
2008	1,09	0,56	0,56	0,46	0,52	0,46	0,54	0,50	0,53	0,54	0,60	0,73	7,08
2009	0,80	0,82	0,45	0,44	0,60	0,32	0,58	0,51	0,36	0,69	0,59	0,79	6,96

Příloha 9 Inkaso SPD z piva

Grafické znázornění inkasa podle měsíců v jednotlivých letech

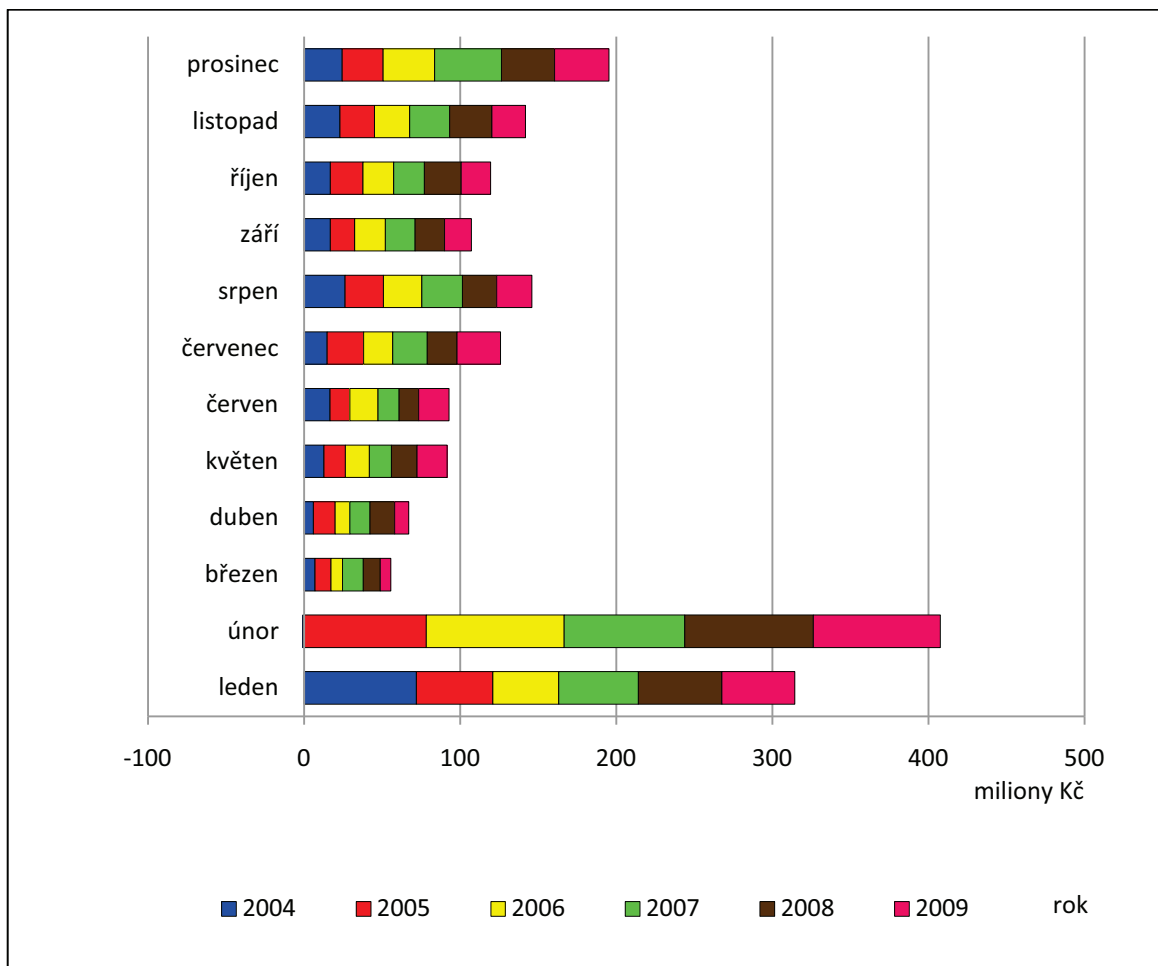


Inkaso SPD z piva v jednotlivých letech po měsících v mld. Kč

	leden	únor	březen	duben	květen	červen	červenec	srpen	září	říjen	listopad	prosinec	celkem
2004	0,29	0,27	0,25	0,24	0,30	0,29	0,28	0,37	0,35	0,38	0,30	0,30	3,61
2005	0,27	0,28	0,22	0,22	0,28	0,29	0,33	0,37	0,34	0,35	0,30	0,27	3,52
2006	0,27	0,29	0,24	0,23	0,30	0,28	0,35	0,38	0,31	0,34	0,29	0,29	3,55
2007	0,26	0,34	0,24	0,23	0,28	0,30	0,36	0,37	0,35	0,35	0,26	0,30	3,66
2008	0,25	0,26	0,24	0,25	0,27	0,31	0,33	0,35	0,36	0,32	0,29	0,32	3,56
2009	0,24	0,29	0,21	0,22	0,27	0,33	0,31	0,33	0,35	0,33	0,29	0,26	3,44

Příloha 10 Inkaso SPD z vína a meziproduktů

Grafické znázornění inkasa podle měsíců v jednotlivých letech

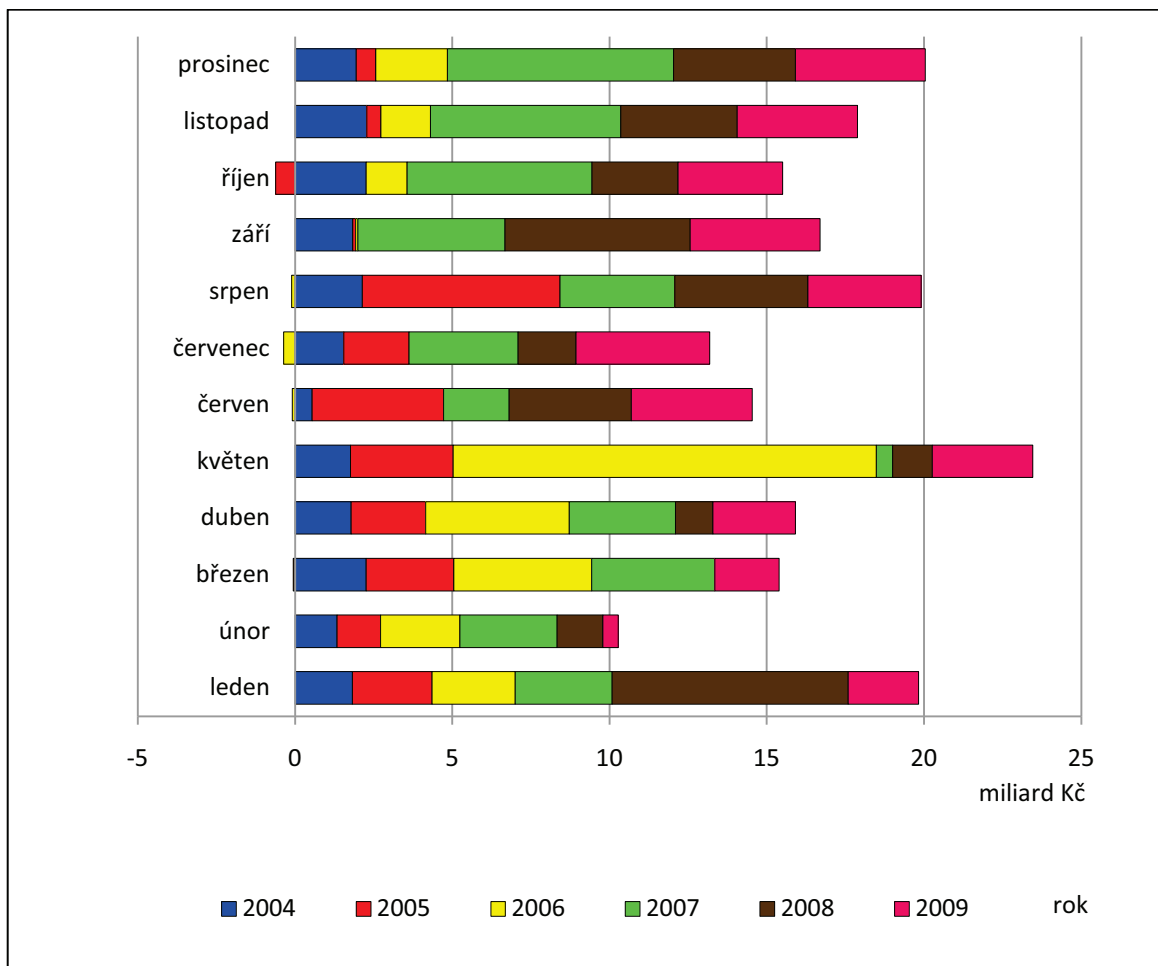


Inkaso SPD z vína a meziproduktů v jednotlivých letech po měsících v mil. Kč

	leden	únor	březen	duben	květen	červen	červenec	srpen	září	říjen	listopad	prosinec	celkem
2004	72,02	-0,74	7,03	5,96	12,65	16,66	14,70	26,16	16,82	16,90	22,98	24,35	235,50
2005	48,93	78,24	10,18	13,93	13,79	12,70	23,43	24,69	15,58	20,79	22,05	26,29	310,61
2006	42,23	88,39	7,50	9,52	15,32	18,04	18,74	24,68	19,66	19,79	22,64	33,00	319,51
2007	51,07	77,18	13,21	12,78	14,23	13,43	22,09	25,85	19,06	19,53	25,52	42,73	336,70
2008	53,33	82,32	10,90	15,78	16,33	12,45	18,97	22,00	18,81	23,71	27,22	34,04	335,87
2009	46,84	81,36	6,79	8,99	19,36	19,55	27,91	22,56	17,37	18,66	21,43	34,85	325,69

Příloha 11 Inkaso SPD z tabákových výrobků

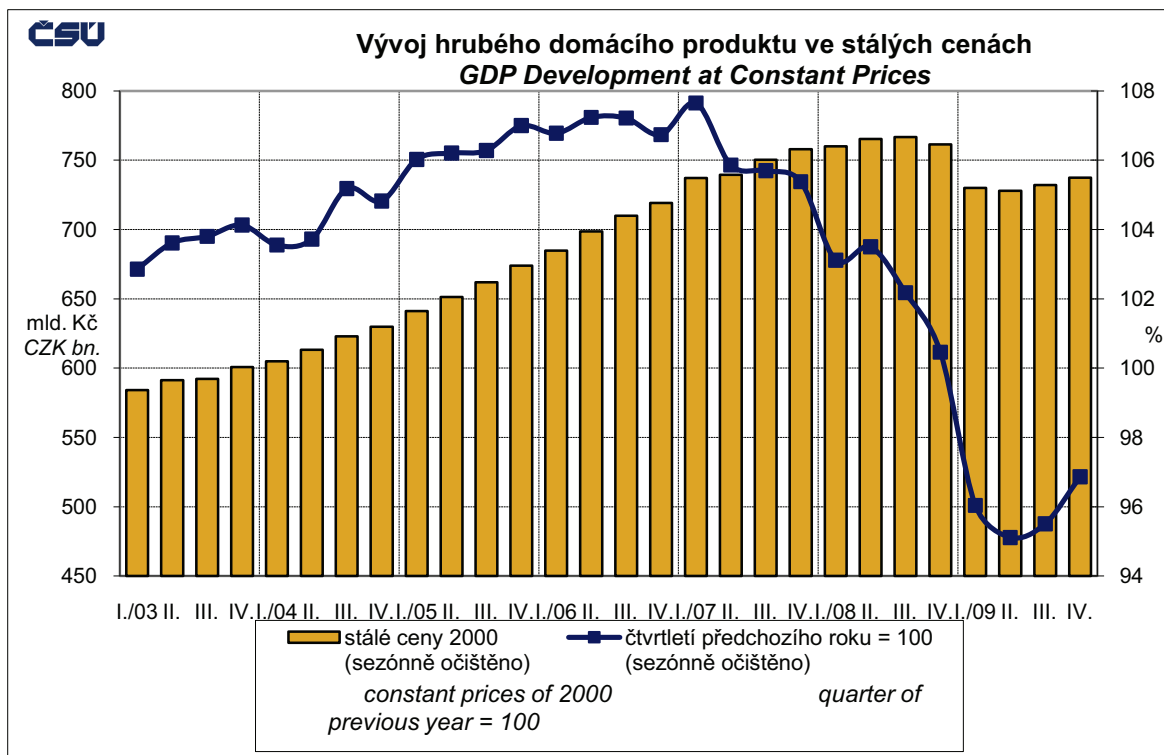
Grafické znázornění inkasa podle měsíců v jednotlivých letech



Inkaso SPD z tabákových výrobků v jednotlivých letech po měsících v mld. Kč

	leden	únor	březen	duben	květen	červen	červenec	srpen	září	říjen	listopad	prosinec	celkem
2004	1,82	1,33	2,26	1,78	1,77	0,55	1,55	2,14	1,83	2,27	2,29	1,94	21,52
2005	2,54	1,38	2,78	2,37	3,26	4,18	2,08	6,28	0,10	-0,62	0,45	0,63	25,43
2006	2,64	2,52	4,39	4,57	13,45	-0,09	-0,36	-0,10	0,06	1,30	1,58	2,28	32,24
2007	3,09	3,09	3,91	3,38	0,52	2,08	3,46	3,66	4,68	5,88	6,05	7,19	47,00
2008	7,51	1,46	-0,05	1,18	1,26	3,88	1,84	4,23	5,89	2,73	3,70	3,87	37,51
2009	2,24	0,48	2,05	2,63	3,20	3,85	4,25	3,60	4,13	3,33	3,82	4,13	37,70

Příloha 12 Vývoj HDP v ČR

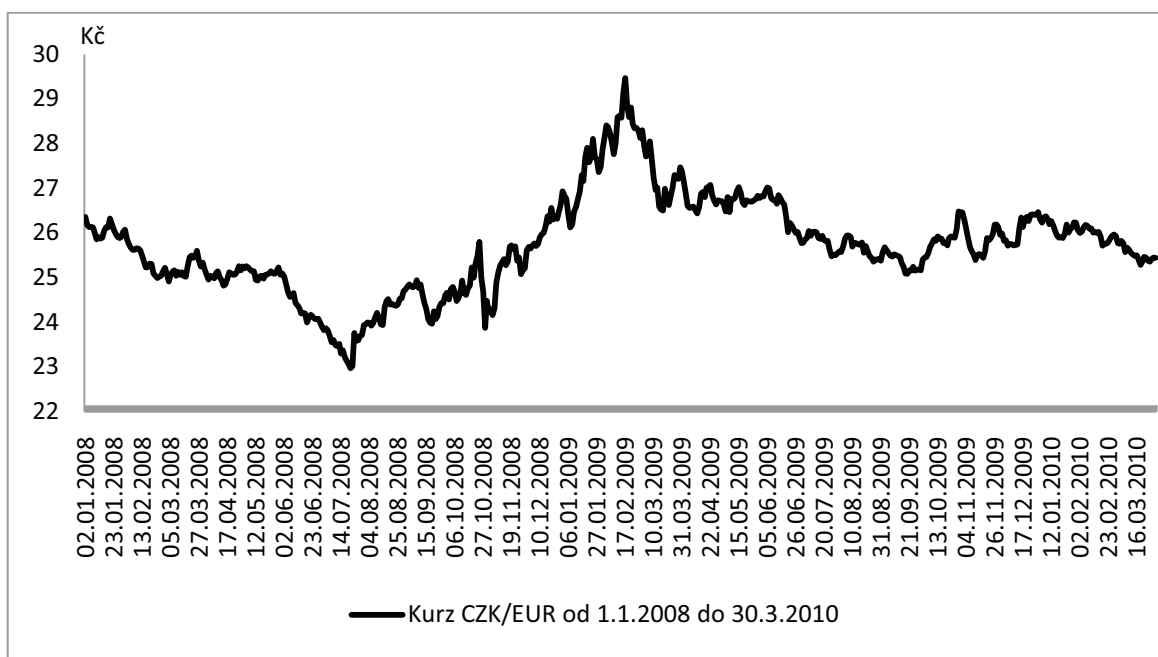
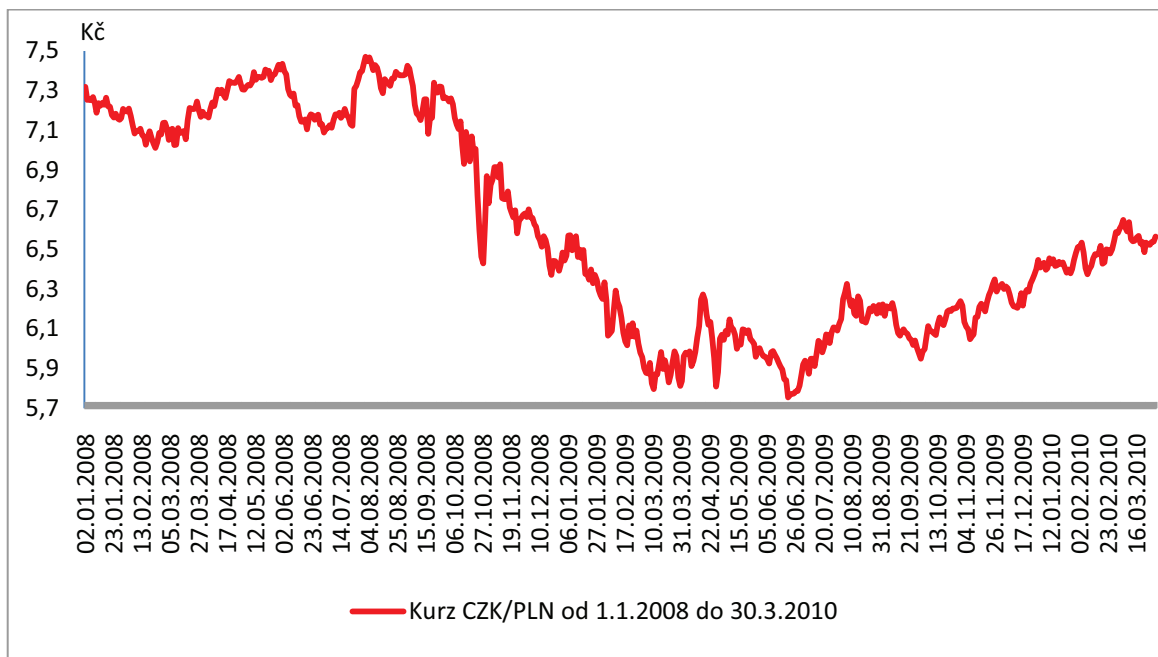


Vývoj HDP ve čtvrtletním srovnání v letech 2004 - 2009 (v %) podle ČSÚ

rok \ čtvrtletí	I.	II.	III.	IV.
2004	3,6	3,7	5,2	4,8
2005	6	6,2	6,3	7
2006	6,8	7,2	7,2	6,7
2007	7,7	5,9	5,7	5,4
2008	3,1	3,5	2,2	0,5
2009	-4	-4,9	-4,5	-3,1

Zdroj: graf ČSÚ - www.czso.cz, tabulka vlastní zpracování podle údajů ČSÚ – www.czso.cz

Příloha 13 Vývoj kurzů měn okolních států k CZK



Zdroj: Vlastní zpracování podle údajů ČNB – www.cnb.cz

Příloha 14 Právní úprava trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby

Výtah ze zákona č. 140/1961 Sb., trestní zákon ve znění účinném k 31.12.2009

„§ 7

Příprava k trestnému činu

(1) Jednání pro společnost nebezpečné, které záleží v organizování zvlášť závažného (§ 41 odst. 2) trestného činu, v opatrování nebo přizpůsobování prostředků nebo nástrojů k jeho spáchání, ve spolčení, srocení, v návodu nebo pomoci k takovému trestnému činu nebo v jiném úmyslném vytváření podmínek pro jeho spáchání, je přípravou k trestnému činu, jestliže nedošlo k pokusu ani dokonání trestného činu.

(2) Příprava k trestnému činu je trestná podle trestní sazby stanovené na trestný čin, k němuž směřovala, jestliže tento zákon ve zvláštní části nestanoví něco jiného.

(3) Trestnost přípravy k trestnému činu zaniká, jestliže pachatel dobrovolně

a) upustil od dalšího jednání směřujícího k spáchání trestného činu a odstranil nebezpečí, které vzniklo zájmu chráněnému tímto zákonem z podniknuté přípravy, nebo

b) učinil o přípravě k trestnému činu oznámení v době, kdy nebezpečí, které vzniklo zájmu chráněnému tímto zákonem z podniknuté přípravy, mohlo být ještě odstraněno. Oznámení je nutno učinit státnímu zástupci nebo policejnímu orgánu; voják může místo toho učinit oznámení veliteli nebo náčelníku.

(4) Ustanovením odstavce 3 však není dotčena trestnost pachatele za jiný dokonaný trestný čin, který již tímto svým jednáním spáchal.

§ 89

(1) Trestným činem se rozumí jen čin soudně trestný, a pokud z jednotlivého ustanovení nevyplývá něco jiného, též příprava k trestnému činu, pokus trestného činu, organizátorství, návod a pomoc.

§ 148

Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby

(1) Kdo ve větším rozsahu zkrátí daň, clo, pojistné na sociální zabezpečení nebo zdravotní pojištění, poplatek nebo jinou podobnou povinnou platbu, bude potrestán odnětím svobody na šest měsíců až tři léta nebo peněžitým trestem.

(2) Stejně bude potrestán, kdo vyláká výhodu na některé z povinných plateb uvedených v odstavci 1.

(3) Odnětím svobody na jeden rok až osm let bude pachatel potrestán,

c) spáchá-li čin uvedený v odstavci 1 nebo 2 nejméně se dvěma osobami,

d) poruší-li k usnadnění takového činu úřední uzávěru, nebo

e) způsobí-li takovým činem značnou škodu.

(4) Odnětím svobody na pět až dvanáct let bude pachatel potrestán, způsobí-li činem uvedeným v odstavci 1 nebo 2 škodu velkého rozsahu.“

„§ 20

Příprava

(1) Jednání, které záleží v úmyslném vytváření podmínek pro spáchání zvlášť závažného zločinu (§ 14 odst. 3), zejména v jeho organizování, opatrování nebo přizpůsobování prostředků nebo nástrojů k jeho spáchání, ve spolčení, srocení, v návodu nebo pomoci k takovému zločinu, je přípravou jen tehdy, jestliže to trestní zákon u příslušného trestného činu výslovně stanoví a pokud nedošlo k pokusu ani dokonání zvlášť závažného zločinu.

(2) Příprava je trestná podle trestní sazby stanovené na zvlášť závažný zločin, k němuž směřovala, jestliže trestní zákon nestanoví něco jiného.

(3) Trestní odpovědnost za přípravu k zvlášť závažnému zločinu zaniká, jestliže pachatel dobrovolně upustil od dalšího jednání směřujícího k spáchání zvlášť závažného zločinu a

a) odstranil nebezpečí, které vzniklo zájmu chráněnému trestním zákonem z podniknuté přípravy, nebo

b) učinil o přípravě k zvlášť závažnému zločinu oznámení v době, kdy nebezpečí, které vzniklo zájmu chráněnému trestním zákonem z podniknuté přípravy, mohlo být ještě odstraněno; oznámení je nutno učinit státnímu zástupci nebo policejnímu orgánu, voják může místo toho učinit oznámení nadřízenému.

(4) Je-li na činu zúčastněno více osob, nebrání zániku trestní odpovědnosti za přípravu pachatele, který takto jednal, je-li čin dokonán ostatními pachateli nezávisle na jeho dřívějším přispění k činu nebo přes jeho včasné oznámení.

(5) Ustanovením odstavců 3 a 4 není dotčena trestní odpovědnost pachatele za jiný dokonaný trestný čin, který již jednáním uvedeným v odstavci 1 spáchal.

§ 111

K pojmu trestného činu

Trestným činem se rozumí jen čin soudně trestný, a pokud z jednotlivého ustanovení trestního zákona nevyplývá něco jiného, též příprava k trestnému činu, pokus trestného činu, organizátorství, návod a pomoc.

§ 240

Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby

(1) Kdo ve větším rozsahu zkrátí daň, clo, pojistné na sociální zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti, pojistné na úrazové pojištění, pojistné na zdravotní pojištění, poplatek nebo jinou podobnou povinnou platbu anebo vyláká výhodu na některé z těchto povinných plateb, bude potrestán odnětím svobody na šest měsíců až tři léta nebo zákazem činnosti.

(2) Odnětím svobody na dvě léta až osm let bude pachatel potrestán,

- a) spáchá-li čin uvedený v odstavci 1 nejméně se dvěma osobami,*
- b) poruší-li k usnadnění takového činu úřední uzávěru, nebo*
- c) spáchá-li takový čin ve značném rozsahu.*

(3) Odnětím svobody na pět až deset let bude pachatel potrestán, spáchá-li čin uvedený v odstavci 1 ve velkém rozsahu.“

Z analýzy uvedených ustanovení vyplývá, že původní zákon č. 140/1961 Sb., paušálně deklaroval přípravu za trestnou, pokud není ve zvláštní části stanoveno jinak. Nový zákon č. 40/2009 Sb., tento princip obrací a příprava je trestná, pouze pokud je to u konkrétního trestného činu výslovně stanoveno.

Z hospodářských trestných činů, kam svoji povahou trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby patří, je příprava trestná u těchto trestných činů:

- padělání a pozměnění peněz (§ 233),
- neoprávněné opatření, padělání a pozměnění platebního prostředku (§ 234),
- neoprávněná výroba peněz (§ 237).